

FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FABÍOLA MAYRA GRACIO

JONATHAN DE OLIVEIRA

PAMELA THAIS DIONISIO

**AUDITORIA CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR: A
IMPORTÂNCIA DA TRANSPARÊNCIA**

MARÍLIA
2015

FABÍOLA MAYRA GRACIO
JONATHAN DE OLIVEIRA
PAMELA THAIS DIONISIO

**AUDITORIA CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR: A
IMPORTÂNCIA DA TRANSPARÊNCIA**

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Profª MARLENE DE FÁTIMA CAMPOS
SOUZA

MARÍLIA
2015

DIONÍSIO, Pamela Thais; GRACIO, Fabíola Mayra; OLIVEIRA, Jonathan. Auditoria Contábil No Terceiro Setor: A Importância Da Transparência. / Pamela Thais Dionísio, Fabíola Mayra Gracio, Jonathan de Oliveira; Orientador: Marlene de Fátima Campos Souza. Marília, SP: [s.n.], 2015. 112 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, SP, 2015.

1. Terceiro Setor 2. Auditoria 3. Transparência 4. Prestação de contas

CDD: 657.45



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM
Curso de Ciências Contábeis.

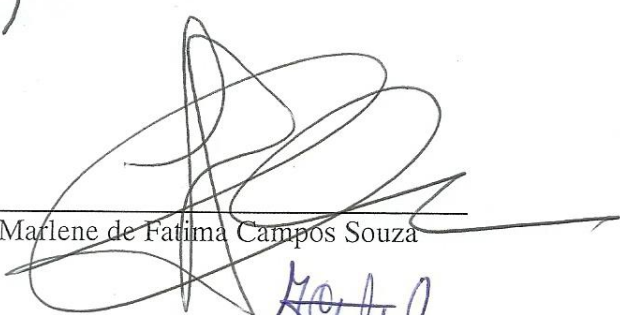
Pamela Thaís Dionísio - 51505-1
Fabíola Mayra Grácio - 47451-7
Jonathan de Oliveira Costa - 47978-0

TÍTULO "Auditoria Contábil no Terceiro Setor: A Importância da Transferência."

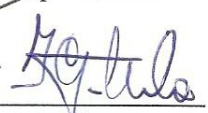
Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 10,0 (DEZ)

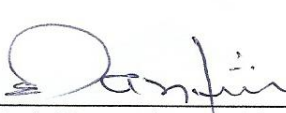
ORIENTADOR: _____


Marlene de Fatima Campos Souza

1º EXAMINADOR: _____


Francisco Carlos Mattila

2º EXAMINADOR: _____


Luis Fernando Manfrim

Marília, 09 de dezembro de 2015.

Quero dedicar esse trabalho a minha mãe, pois sem ela nada disso seria possível. Obrigado mãe por todos os sacrifícios que você fez para que eu chegasse até aqui. Você segurou a minha mão tão forte que mesmo se eu quisesse não conseguiria desistir. Nós sabemos que não foram poucos os momentos difíceis, mas você não desistiu de mim, mesmo quando eu mesma já havia desistido. Desculpe pelas tristezas que te fiz passar, mas saiba que se estou aqui hoje é por você e pelo seu amor incondicional. Mãe essa conquista também é sua. Eu te amo.

*Agradeço também ao meu pai, pelo incentivo e
pela admiração.*

*Aos meus colegas de pesquisa que
compartilharam as dificuldades e os desafios para
concluir esse trabalho e que hoje desfrutam ao meu lado
a conquista dessa vitória.*

*A minha orientadora Marlene, pela paciência,
compreensão e incentivo que tornou possível a
conclusão desse trabalho.*

E a Deus, por ser essencial em minha vida.

Fabíola

*Minha dedicatória vai aos meus avós maternos
que se tornaram estrelas antes mesmo de me verem
brilhar. Ao meu alicerce vital, formado por todos os meus
familiares que acreditaram e apostam em mim de forma
tão amável e imensurável.*

*A minha avó e mãe, responsáveis pela herança
de toda perseverança e fé, modelo de garra e
superação, autora de uma vida brilhante construída com
muito suor e sacrifícios, vida essa que me orgulho em
fazer parte e humildemente aplaudi-las.*

*Em oração, quero agradecer aquele cuja seus
feitos me cederam o dom da vida, responsável único
pelo meu respirar e pensar, contribuinte direto desse
trabalho acadêmico e o grande responsável por aquilo
que sou e ainda serei.*

*Se houveram momentos difíceis não notei, pois
sou agraciado por uma fé inabalável e contei com um trio
abençoadado, especialmente minha orientadora Marlene
de Fátima Campos, estávamos certos quando a
escolhemos, que sorte a nossa!*

Jonathan

*Dedico este trabalho, primeiramente, a Deus,
mas sei que ainda é pouco, pois mesmo não sendo
merecedora Ele tem feito o impossível por mim. Honra e
gloria ao Senhor por tudo que tem feito por mim e
obrigada por não desistir da minha alma.*

*Aos meus pais, Pedro e Silmara, pelo sacrifício e
dedicação para eu me tornar a mulher que sou hoje e
mesmo estando longe, sinto-os perto.*

*A todos os meus familiares que me apoiaram em
todas as etapas da minha vida para então, chegar até
aqui.*

*E Não poderia deixar de agradecer e dedicar
essa vitória ao meu parceiro Maycon que sempre me
apoiou e me ensinou a direção para prosseguir na
caminhada sem pensar em desistir.*

*Obrigada a todos que de alguma forma se
envolveram para que esse grande dia pudesse
acontecer e se tornar inesquecível.*

Pamela Thais

AGRADECIMENTOS

*Agradecemos primeiramente a Deus por ter nos conhecidos e poder
compartilhar da mesma vitória. Obrigado Senhor por tudo que tem feito
por nós e pela sabedoria proporcionada para chegarmos até aqui.*

*A instituição por nos concedeu estrutura e apoio para poder nos tornar
profissionais qualificados e capacitados.*

*E a orientadora Marlene, pois foi nossa base, sem ela esse trabalho não
aconteceria. Obrigado por ser essa pessoa maravilhosa, nos ajudou ate
mesmo quando o assunto não era o trabalho de conclusão de curso e sim
problemas pessoais. Essa vitória também é sua.*

“É loucura odiar todas as rosas porque uma te espetou. Entregar todos os teus sonhos porque um deles não se realizou, perder a fé em todas as orações porque em uma não foi atendido, desistir de todos os esforços porque um deles fracassou. É loucura condenar todas as amizades porque uma te traiu, descrer de todo amor porque um deles foi infiel. É loucura jogar fora todas as chances de ser feliz porque uma tentativa não deu certo. Espero que na tua caminhada não cometa essas loucuras. Lembrando que sempre há uma outra chance, uma outra amizade, um outro amor, uma nova força. Para todo fim um recomeço.”

O Pequeno Príncipe

Antoine de Saint-Exupéry

Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2015.

RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de demonstrar como a auditoria contábil auxilia as empresas para um bom trabalho e uma gestão eficaz, através de sua técnica, principalmente para entidades do segmento de saúde e educação, no qual a auditoria é um quesito legal para validar as demonstrações financeiras para fins de prestação de contas aos órgãos certificadores. O terceiro setor, no qual, está em grande crescimento, é uma área que necessita muito dessa ferramenta, pois é preciso cumprir diversas tarefas, desde sua constituição até o cumprimento de suas obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, obrigações acessórias e demais obrigações com prestações de contas e transparência aos mais diversos órgãos.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Auditoria, Transparência, Prestação de contas.

DIONÍSIO, Pamela Thais; GRACIO, Mayra Fabíola; OLIVEIRA, Jonathan. Accounting Audit In the Third Sector: The Importance Of Transparency. 2015.

112 f. Work of course (Bachelor of Accountancy) - Euripides University Center Marília, Education Foundation "Euripides Soares da Rocha," Marília, 2015.

ABSTRACT

This paper aims to demonstrate how the accounting audit helps companies for good work and effective management, through its technique, mainly for health and education sector entities, in which the audit is a legal Question to validate demonstrations financial before for the purpose of accountability to certifying bodies . The third sector, which is in great growth, is an area that needs a lot of this tool , it is necessary to perform various tasks , from its establishment until the fulfillment of their labor, social security and tax obligations , ancillary obligations and other obligations with benefits accounts to various organs

Keywords: Third Sector, Auditing, Transparency, Accountability

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social
COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
CVM – Comissão de Valores Imobiliários
DIPJ- Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;
DIRF- Declaração de Imposto de Renda na Fonte;
DACON- Declaração de Contribuições Sociais;
DCTF – Declaração de Contribuições e tributos Federais
DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa
DLPA – Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados
DMPL – Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido
DRA – Demonstração do Resultado Abrangente
DRE – Demonstração do Resultado do Exercício
DVA – Demonstrativo do Valor Adicionado
ESFL – Entidades Sem Fins Lucrativos
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FEES– Funda o de Ensino Eurípedes Soares da Rocha
IASB – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade
INSS – Instituto Nacional de Seguro Social
IRACON – Instituto Brasileiro de Contadores
ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IST – Instituto Superior de Tecnologia
MEC – Ministério da Educa o
MJ – Ministério da Justiça
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
ONGs – Organiza o Não Governamentais
OSCIP – Organiza o da Sociedade Civil de Interesse Público
OST - Organiza o do Terceiro Setor
PL – Patrimônio Líquido
PROUNI – Programa Universidade para todos

SEC – Security and Exchange Commission

SICAP- Sistema de Prestações de Contas do Ministério Público

SIG-ISS- Sistema Integrado para gerenciamento do ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

SRF – Secretaria da Receita Federal

UNIVEM – Centro Universitário Eurípides de Marília

LISTA DE TABELA

Tabela 1 – Classificação Internacional de Organizações Não Lucrativas	20
Tabela 2 – Diferença entre auditor interno e auditor externo	29
Tabela 3 – Objetivo dos controles internos classificados conforme COSO	50
Tabela 4 – Alterações na Estrutura do Balanço	54
Tabela 5 – Modelo da Demonstração do Resultado do Exercício.....	63
Tabela 6 – Modelo da Demonstração do Resultado do Período	65
Tabela 7 – Modelo da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	68
Tabela 8 – Modelo da DFC - Método Direto e Indireto.....	71
Tabela 9 – Modelo da Demonstração do Valor Adicionado	73
Tabela 10 – Origem da Receita.....	87
Tabela 11 – Gratuitades	88
Tabela 12 – Parecer do Conselho Fiscal	89
Tabela 13 – Parecer do Auditor.....	90
Tabela 14 – Controle Interno.....	91
Tabela 15 – Controles contábeis e Controles administrativos.....	92

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
OBJETIVO.....	16
OBJETIVO ESPECÍFICO	17
JUSTIFICATIVA	17
METODOLOGIA.....	18
ESTRUTURA	18
CAPÍTULO 1 – ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	19
1.1. Terceiro Setor.....	19
1.1.1. Associações	21
1.1.2. Fundações.....	22
1.1.3. Organizações Religiosas.....	23
1.1.4. Partidos Políticos.....	24
1.2. Auditoria	24
1.3. Importância da Auditoria no Terceiro Setor	29
1.4. Prestação de contas ao publico (Accountability)	32
1.5. Transparência	37
CAPÍTULO 2 – AUDITORIA NO TERCEIRO SETOR (Aplicabilidade)	40
2.1. Controles internos	43
2.1.1 A importância do Controle Interno de forma ampla e principalmente para as Entidades do Terceiro Setor	47
2.2. Demonstrações Contábeis	50
2.2.1. Demonstrações Contábeis no Terceiro Setor	53
2.2.2. Balanço Patrimonial	54
2.2.2.1. Ativo Circulante e Não Circulante.....	58
2.2.2.2. Passivo Circulante e Não Circulante	60
2.2.3. Demonstração do resultado do Período.....	61
2.2.4. Demonstração do Resultado Abrangente	66
2.2.5. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	66
2.2.6. Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	69
2.2.7. Demonstração do Valor Adicionado	72
2.2.8. Notas Explicativas	74
2.2.8.1 Divulgação das políticas contábeis	77
2.2.9 Plano de contas para entidades do Terceiro Setor	78
CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO	81
3.1. História da Instituição UNIVEM	82
3.2. Introdução do estudo de caso	86
3.3. Considerações finais.....	94
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	96
ANEXOS	100

INTRODUÇÃO

A auditoria contábil é uma ferramenta que auxilia as empresas na execução de um trabalho com excelência, visando manter o controle de suas atividades para uma gestão eficaz, alinhando as suas técnicas, principalmente para entidades do segmento de saúde e educação, no qual a auditoria é um quesito legal para validar as demonstrações financeiras para fins de prestação de contas aos órgãos fiscalizadores e certificadores.

Como o próprio significado diz, o objetivo da auditoria é testar a eficiência e eficácia do controle contábil, gerando uma opinião sobre determinada informação. Confirma Attie (2009, p. 5) “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

O terceiro setor, no qual, está em grande crescimento, é uma área que necessita muito dessa ferramenta, pois é preciso cumprir diversas tarefas, desde sua constituição até o cumprimento de suas obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias, obrigações principais e acessórias e demais obrigações como prestações de contas aos mais diversos órgãos.

No Brasil, o Terceiro Setor surgiu durante o regime militar, onde o autoritarismo militar predominava, havendo necessidade de uma nova sociedade organizada e com ideais diferentes aos do Estado. No entanto, nesta época, não havia preocupações em relação à aspectos legais de constituições dessas entidades.

Na década de 90 essas organizações passaram a ter mais importância, pois o termo ONGs começou a se proliferar no Brasil, tendo como objetivo a busca do bem-estar da sociedade, constituídas por forma de associações, centros, grupos, fundações, instituições, entre outros.

O marco Legal do Terceiro Setor, se deu pela criação da Lei 9.790, de 23 de março de 1999 que criou a OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público) para disciplinar e qualificar as entidades sem fins lucrativos.

Para melhor entendimento sobre a definição do Terceiro Setor, Souza (2012, p.28) explica:

Terceiro Setor é aquele que não é público nem privado, porém possui uma relação com ambos; ou seja, é composto por organizações de natureza “privada” (sem objetivo de lucro). Essas entidades são constituídas sob a forma de associações, fundações, centros, grupos, institutos, etc. Atende aos interesses de toda sociedade. Atualmente, podemos definir o Terceiro Setor como um segmento forte, campo promissor e forte colaborador da missão do Estado.

A auditoria também é uma ferramenta de aferição da contabilidade e dos controles internos, pois assim, haverá o controle e movimentações patrimoniais, como mostra o trecho a seguir de Muniz; Filho; Silva (2009, p.44) “A função do controle interno para tais entidades abrange controlar os elementos e movimentações patrimoniais para que possam cumprir com todas exigências a elas designadas”.

Diante da importância dos trabalhos que o Terceiro Setor desenvolve na sociedade, bem como a ferramenta de Auditoria aplicada nas organizações sempre em busca da segurança da informação para gestão do setor, o presente trabalho buscará mostrar a transparência diante da análise das demonstrações contábeis, controles internos, prestação de contas para o público interno e externo e para o próprio governo na busca dos certificados de Entidades Beneficentes.

OBJETIVO

O presente trabalho tem como objetivo evidenciar a importância da auditoria no ambiente de controle e gestão das entidades do Terceiro Setor, para maximizar a segurança de suas ações e informações prestadas aos órgãos fiscalizadores e certificadores. As técnicas de auditoria não apenas servem como ferramenta de regularização das informações prestadas pelas atividades dessas entidades, mas também para evidenciar aos usuários interessados o grau de confiança e idoneidade dessas informações e demonstrar de forma transparente os recursos extraídos e suas posteriores aplicações.

Cada vez mais, as entidades sem fins lucrativos têm investido na realização de auditoria com o objetivo de canalizar suas operações de controle de maneira ao pleno acordo com as diretrizes e normas de contabilidade e prestação de contas. Tal demanda de controle se obtém com advento de realização de procedimentos de contabilidade que sejam transparentes e dotados de verdade e veracidade. Sustentando a idéia de que a Auditoria é uma técnica da contabilidade que deverá ser aplicada no dia a dia das entidades para se demonstrar com precisão e transparência dos registros, demonstrações financeiras e fatos decorrentes do exercício estatutário.

Buscaremos na presente pesquisa, pelo método de estudo de caso, responder o seguinte questionamento: Qual a importância da Auditoria contábil no terceiro Setor em um processo de Transparência?

OBJETIVO ESPECÍFICO

Serão analisados os seguintes temas:

- Avaliar os aspectos legais formais e legais da entidade;
- Elencar as técnicas, medidas e procedimentos das ações para realização da Auditoria contábil;
- Verificar a aplicabilidade das normas contábeis em vigor de acordo com a legislação atual;
- Verificar os controles internos adotados pela entidade para validação dos mesmos;
- Analisar os aspectos contábeis atuais adotados pela entidade;
- Verificar funcionalidade da Auditoria nas Demonstrações Contábeis;
- Avaliar a Contribuição da Auditoria nos processos de certificações.

JUSTIFICATIVA

Como é do entendimento de todos, as entidades do Terceiro Setor se diferenciam das demais entidades civis no tocante ao fato que, essa não distribuem lucros entre os dirigentes e seu resultados, nomeados como “superávit”, são diretamente reinvestidos na organização, não havendo a figura

do lucro e distribuição de dividendos. Apesar de não possuir finalidade lucrativa é necessário que haja resultados econômicos para manutenção e o custeio de suas atividades e ainda que o governo incentive a atuação destas entidades em forma de doações, isenções e imunidades.

É sobre essa ótica que surge a extrema relevância da Auditoria no processo de transparência e justifica os cuidados exigíveis na prestação de contas aos órgãos vigentes e responsáveis, que garantem as entidades sem fins lucrativos seus benefícios fiscais e imunidades previstas na constituição. Não apenas as estes órgãos, mas também a todos os usuários interessados que investem e custeiam as entidades aumentando seu alcance e proporcionando maior retorno e alcance social.

METODOLOGIA

O presente trabalho irá explorar métodos de pesquisa bibliográfica, estudo de caso de uma entidade do terceiro setor na área da educação e revisão da literatura.

ESTRUTURA

No primeiro capítulo será abordada a parte introdutória, apresentando à seguinte sequência: conceito de terceiro setor; auditoria; importância da auditoria do terceiro setor; prestação de contas para o público e transparência.

O segundo capítulo tratará: auditoria no terceiro setor; controles internos e demonstrações contábeis.

Já no terceiro capítulo evidenciaremos o conceito de estudo de caso, apresentando a história da instituição estudada e o estudo de caso em si, dando sequência, as considerações finais.

CAPÍTULO 1 - ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

1.1 Terceiro Setor

Existem três setores diferentes na atividade econômica atual, sendo o Primeiro Setor, representado pelo Poder Público. O Segundo Setor que são as empresas privadas. E por fim, o Terceiro Setor, onde estão as organizações sem fins lucrativos.

O Primeiro Setor, por ser representado pelo Estado, obtém recursos por meio de tributos e financiamentos, portanto, esse recurso deve ser aplicado na infra-estrutura, no bem-estar da sociedade e demais fundações pertencentes ao Estado.

O Segundo Setor são as pessoas jurídicas de direito privado (empresas privadas). Visam o lucro, movimentam grande parte da economia e proporcionam emprego para a sociedade, em sua maioria representado por empresas que contribuem financeiramente, custeando e subsidiando entidades do Terceiro Setor.

O Terceiro Setor é um segmento que traz a satisfação da necessidade do cidadão e visa contribuir para o desenvolvimento econômico, social e político das nações voltadas a realização de inúmeras atividades não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do Estado o tornando muito importante a população, como mostra o Art. 1º da Lei Orgânica de Assistência Social.

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

Os recursos são obtidos por meio de doações, mão de obra voluntária e muitas vezes de repasse de verbas públicas. Seu objetivo principal é a melhoria da qualidade de vida do cidadão, portanto, atua na educação, saúde, esporte, lazer, orientação vocacional, qualificação profissional, cultura e muitas outras atividades que trazem benefícios e por desenvolverem atividades de

interesse público, tem a obrigação de ser transparente quanto aos resultados obtidos e suas posteriores aplicações.

O quadro a seguir mostra os grupos e subgrupos, classificados internacionalmente e serve para identificação das atividades exercidas pelo Terceiro Setor (SOUZA, 2012, p. 36).

Tabela 1 – Classificação Internacional de Organizações Não Lucrativas

<p>GRUPO 1: CULTURA E RECREAÇÃO 1 100 Cultura e Artes 1 200 Esportes 1 300 Outras Recreações e Clubes Sociais</p> <p>GRUPO 2: EDUCAÇÃO E PESQUISA 2 100 Ensino Fundamental e Médio 2 200 Educação Superior 2 300 Outras em Educação 2 400 Pesquisa</p> <p>GRUPO 3: SAÚDE 3 100 Hospitais e Reabilitação 3 200 Casas de Repouso 3 300 Saúde Mental e Intervenção em Crises 3 400 Outros Serviços de Saúde</p> <p>GRUPO 4: ASSISTÊNCIA E PROMOÇÃO SOCIAL 4 100 Assistência Social 4 200 Emergência e Amparo 4 300 Auxílio à Renda e Sustento</p> <p>GRUPO 5: MEIO AMBIENTE 5 100 Meio Ambiente 5 200 Proteção à Vida Animal</p> <p>GRUPO 6: DESENVOLVIMENTO E MORADIA 6 100 Desenvolvimento Econômico, Social e Comunitário 6 200 Moradia 6 300 Emprego e Treinamento</p>	<p>GRUPO 7: SERVIÇOS LEGAIS DEFESA DE DIREITOS E ORGANIZAÇÕES POLÍTICAS 7 100 Organizações Cívicas e de Defesa dos Direito Civis 7 200 Serviços Legais 7 300 Organizações Políticas</p> <p>GRUPO 8: INTERMEDIÁRIAS FILANTRÓPICAS E DE PROMOÇÃO DE AÇÕES VOLUNTÁRIAS 8 100 Fundações Financiadoras 8 200 Outras Filantrópicas Intermediárias</p> <p>GRUPO 9: ATIVIDADE INTERNACIONAL 9 100 Atividades Internacionais</p> <p>GRUPO 10: RELIGIÃO 10 100 Associações e Congregações religiosas</p> <p>GRUPO 11: ASSOCIAÇÕES PROFISIONAIS, DE CLASSE E SINDICATOS 11 100 Organizações empresariais e patronais 11 200 Associações profissionais 11 300 Organizações Sindicais</p> <p>GRUPO 12: NÃO CLASSIFICADO EM OUTRO GRUPO 12 100 não classificadas anteriormente</p>
---	---

Fonte: Souza, 2012.

Segundo Tachizawa (2010, p.09), estima que o número de entidades fundadas seja superior a 540 mil, incluindo ONGs, fundações, associações civis e unidades assistenciais. Isso nos mostra a necessidade de profissionais especializados e grandes oportunidades de empregos, principalmente na área contábil, pois o contabilista possui papel essencial para a prestação de contas a serem apresentadas aos órgãos certificadores, comprovando sua atividade filantrópica.

Diante do Código Civil Brasileiro – Lei 10.406/2002, Art. 44, são consideradas pessoas jurídicas de direito privado:

- I.As associações
- II.As sociedades
- III.As fundações
- IV.As organizações religiosas
- V.Os partidos políticos

O presente trabalho visa discorrer sobre as Fundações, contudo, faremos breve relato sobre o conceito de cada item mencionado acima para melhor entendimento.

1.1.1 Associações

Podemos conceituar as Associações como sendo a reunião de pessoas ou agrupamento para a realização de objetivos e ideais em comuns, sendo configurada sem finalidade lucrativa e podendo sofrer alterações nos seus objetivos pelos associados e ainda, possuem objetivos humanitários, beneficentes, culturais, literários, etc. Visando exclusivamente ao bem estar da coletividade. Como reza o Art.53 do Código Civil.

Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíproca.

Os passos para a constituição de uma associação é assembléia geral de criação da organização, aprovação de estatutos, eleição dos membros da diretoria, posse dos membros da diretoria, lavratura das atas das reuniões e registro dos atos constitutivos. Mas é o estatuto que constitui legalmente as associações, segundo o art. 54 do Código Civil.

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterà:

A denominação, os fins e a sede da associação;

Os requisitos para admissão, demissão e exclusão dos associados;

Os direitos e deveres dos associados;

As fontes de recursos para a manutenção;

O modo de constituição e funcionamento dos órgão deliberativos; (Lei nº 11.127-2005)

As condições para alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;

A forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (Lei nº 11.127-2005) (CÓDIGO CIVIL)

1.1.2 Fundações

As fundações são entidades sem fins lucrativos e não possui necessidade de reunião de pessoas para ser constituída. A fundação é realizada a partir da inclusão de um patrimônio que pode ser feito por escritura pública ou testamento, com finalidade de servir a uma causa, podendo ser religiosa, moral, cultural ou de assistência. São fiscalizadas pelo Ministério Público Estadual, conforme o art. 66 do Código Civil:

Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.

§ 1º Se funcionarem no Distrito Federal, ou em Território, caberá o encargo ao Ministério Público Federal.

§ 2º Se estenderem a atividade por mais de um Estado, caberá o encargo, em cada um deles, ao respectivo Ministério Público (CÓDIGO CIVIL).

O encerramento das fundações precisa estar em seu estatuto, conforme diz o art. 69 do Código Civil:

Art. 69. Tornando-se ilícita, impossível ou inútil a finalidade a que visa à fundação, ou vencido o prazo de sua existência, o órgão do Ministério Público, ou qualquer interessado, lhe promoverá a extinção, incorporando-se o seu patrimônio, salvo disposição em contrário no ato constitutivo, ou no estatuto, em outra fundação, designada pelo juiz, que se proponha a fim igual ou semelhante.

1.1.3 Organizações Religiosas

As organizações religiosas são entidades sem fins lucrativos que professam culto de qualquer credo. Foram incluídas pela Lei nº 10.825 do Código Civil, Art. 44, como pessoa jurídica, em 22 de dezembro de 2003.

- Sua constituição segue o mesmo passo de uma associação: Decreto 119 – A/1890 Constituição Federal art. 5º, inciso VI; art. 19, inciso I; art. 150, inciso VI, alínea b, § 4º;
- Código Civil, art. 44;
- Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003;
- Decreto nº 7.107, de 11 de fevereiro de 2010 – acordo entre Governo da República Federativa do Brasil, firmado na Cidade do Vaticano, em 13 de novembro de 2008.

De acordo com o art. 46 do Código Civil, inciso VI, devem constar no estatuto as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do patrimônio. E segundo o Código Civil, art. 51, § 1º, o registro dos documentos deve ser feito no Cartório de Registro onde a entidade estiver inscrita.

1.1.4 Partidos políticos

Os partidos políticos tem a finalidade de assegurar o regime democrático e defender os direitos constitucionais. Foram inclusos no art. 44 do Código Civil pela Lei nº 10.825 de 22 de dezembro de 2003, como pessoa jurídica de direito privado.

Os partidos devem ser registrados no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas e logo depois de possuírem personalidade jurídica, devem ser registrado no Tribunal Superior Eleitoral.

Em seu estatuto deve constar o direito de ampla defesa e a perda do mandato parlamentar quando o eleito deixar a legenda ou votar contra as diretrizes do partido, além de cláusulas obrigatórias.

Sua constituição é baseada na seguinte legislação:

- Código Civil, art. 44, inciso V;
- Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003.

1.2 Auditoria

A existência da auditoria surgiu da necessidade de confirmar a própria contabilidade, não se sabe ao certo a data, mas com a evolução da área contábil e o crescimento da época, surge essa especialização.

Segundo Franco e Marra, a auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, país controlador do mercado mundial na época, os autores trazem (2001, p. 38).

A auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a primeira também a instituir a taxação do imposto de renda, baseados nos lucros das empresas.

Além disso, já se praticava na Inglaterra a auditoria das contas públicas, desde 1314, conforme nos relata a *Enciclopédia Britânica*. Seu aparecimento em prática sistemática, entretanto, parece-nos que só ocorreu no século XIX, como se depreende do fato de que a partir da segunda metade desse século é que

começaram a surgir as primeiras associações de Contadores Públicos, profissionais que exercem as funções de auditor.

A palavra auditor provém do inglês *toaudit*, que significa examinar, ajustar, corrigir, certificar. A auditoria terá o papel de examinar cada documento para comprovar a integridade da organização e assim emitir um parecer sobre as informações obtidas para ter um controle mais eficiente. Confirma Motta (1992, p. 15).

A auditoria é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos contábeis e administrativos.

Em 1934, nos Estados Unidos, houve a criação do *Security and Exchange Commission* - SEC (lembrando que esse órgão tem a missão de proteger os investidores, manter o mercado justo e facilitar a formação de capital), dando maior importância para a profissão de auditor, pois as empresas que trabalhavam com ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a solicitar o serviço dos auditores para proporcionar maior credibilidade em suas demonstrações financeiras.

Atualmente, esse tipo de serviço vem sendo muito solicitado pelas empresas, independente do seu ramo de atividade, pois é preciso obter a confirmação dos dados obtidos nas atividades das organizações. O terceiro setor é uma dessas organizações, mesmo não visando lucro a aferição da contabilidade e controles internos é preciso para uma prestação de contas mais transparente, idônea e também para obter alguns benefícios e isenções tributárias. Confirma o Art. 29, VIII da Lei 12.101/09.

A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os art. e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

No Brasil, a auditoria surge após a instalação de empresas internacionais de auditoria independente (Attie, 2009, p. 9), pois houve a necessidade de auditá-las por se tratarem de investimentos internacionais. Segundo Attie (2009, p. 9) as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas
- Evolução do mercado de capitais;
- Criação de normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- “Criação da Comissão de Valores Mobiliários e Lei das Sociedades por Ações em 1976.

A Comissão de Valores Mobiliários foi criada pela Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976 e tem por objetivo fiscalizar o mercado de capitais do Brasil. O auditor independente (externo) precisa ser registrado nesse órgão para poder exercer sua função. Confirma Attie (2009, p. 10).

A Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, criou a Comissão de Valores Mobiliários e estabeleceu a disciplina e fiscalização para as atividades de auditoria das companhias abertas, dando à referida Comissão atribuição de examinar a seu critério os registros contábeis, livros ou documentos dos auditores independentes. Segundo a referida lei, somente as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão

auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores imobiliários. Além disso, estabeleceu que as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de sua função.

Outros órgãos ligados aos auditores, segundo Almeida (2003, p. 31) são:

Os principais órgãos relacionados com os auditores são os seguintes:

- CVM;
- Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon;
- CFC e Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC;
- Instituto dos Auditores independentes do Brasil – Audibra.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos foi criado em 13 de dezembro de 1971 e seu principal objetivo como aborda Almeida (2003, p. 31) “[...] é fixar princípios contábeis e elaborar normas e procedimentos relacionados com a auditoria (externa e interna) e perícias contábeis”.

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CFC e CRC) foram criados pelo Decreto lei nº 9.295 de, 27 de maio de 1946. Esses órgãos representam a classe dos contabilistas e segundo Almeida (2003, p. 33) “a finalidade principal desses conselhos é o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista”.

O Instituto dos Auditores independentes do Brasil (AUDIBRA) foi fundado em 20 de novembro de 1960 e também não possui finalidade lucrativa, como mostra Almeida (2003, p. 33):

O principal objetivo do AUDIBRA é promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros.

Existem dois tipos de auditores, o auditor interno e o auditor externo. Ambos praticam a técnica de auditoria, mas possuem funções diferentes.

Pensando na melhoria da administração das empresas houve a necessidade de ter auditoria interna, pois nessa modalidade haverá um profissional da própria empresa para examinar os documentos necessários e colocar em práticas as técnicas necessárias para a melhoria dos processos internos e suas normas. Esse auditor também acompanhará o auditor externo em suas visitas. Como mostra Almeida (2003, p. 29).

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos (...). Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa.

(...) o auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à Administração da empresa, seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também às outras áreas não relacionadas com contabilidade.

Portanto, surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia a examinar (como, por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira em sua independência.

O auditor externo visitará a empresas em determinadas épocas e não terá vínculo com essas organizações e seu principal objetivo é emitir uma opinião sobre a situação da empresa por meio das demonstrações contábeis e proporcionar melhorias. O quadro abaixo mostra as diferenças entre esses dois profissionais segundo Almeida (2003, p. 30).

Tabela 2 – Diferença entre auditor interno e auditor externo

Auditor Independente	Auditor Externo
– É empregado da empresa auditada;	– Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
– Menor grau de independência;	– Maior grau de independência;
– Executa auditoria contábil e operacional;	– Executa apenas auditoria contábil
<p>Os principais objetivos são:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar se as normas internas estão sendo seguidas; • Verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; • Verificar a necessidade de novas normas internas; • Efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais. 	<p>– O principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior;</p>
– Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	– Menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

Fonte: Almeida, 2003.

1.3 Importância da Auditoria no Terceiro Setor

A auditoria se tornou uma ferramenta necessária das Entidades do Terceiro Setor, de acordo com Chiaratti e Pinto (2013, p.50), a auditoria contábil aumenta a credibilidade das demonstrações contábeis e notas explicativas, assegurando maior transparência nas informações sobre as entidades perante os diversos públicos. E ainda, contribui para o aperfeiçoamento dos sistemas e

controles internos, por meio de novas tecnologias e novas metodologias, evitando fraudes e desvios.

As entidades do terceiro setor se beneficiam de subsídios financeiros advindos do setor público e/ou privado e por consequência, necessitam prestar contas ao governo e também as empresas investidoras tornando-a uma entidade transparente e de credibilidade. Além disso, para que as entidades possam obter as isenções tributárias, é necessário obedecer a uma série de controles e procedimentos, como trata o artigo 29 da lei nº 12.101/09.

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O Terceiro Setor possui uma regulamentação específica e nos últimos tempos obteve muitas modificações e acréscimos em suas atividades e em sua contabilidade, por isso a auditoria apresenta um papel importante para esse setor. É sobre a necessidade da auditoria nas empresas e entidades do terceiro setor que Crepaldi (2000, p. 47), relata:

A auditoria atualmente é um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a administração e de maior garantia para investidores, bem como para o próprio fisco, que tem na auditoria o colaborador eficiente e insuspeito, que contribui indiretamente para melhor aplicação das leis fiscais. A principal vantagem da auditoria externa é sua independência, pois não se envolve com o ambiente de trabalho, evitando embaraços e possíveis constrangimentos. O trabalho de auditoria abrange, além de fatores técnicos, fatores psicológicos: as pessoas, ao saberem que há um controlador, inibem qualquer iniciativa de cometer irregularidades. As principais áreas de atuação do auditor são: saldo das contas do balanço, contabilidade, sistema de informática, folha de pagamento e faturamento da área financeira. É importante calcular o custo – benefício da operação; às vezes, o risco é tão pequeno que não compensa a contratação de auditores e o custo do controle torna-se mais caro.

As Entidades do Terceiro Setor tem assumido uma responsabilidade social cada vez maior, por esse motivo também, essas organizações têm cada vez mais a necessidade de elaborar e publicar demonstrações que evidenciem as atividades relacionadas a essa responsabilidade. Como exemplo, pode-se citar: Balanço Social e o Demonstrativo do Valor Adicionado (DVA).

Segundo o IBRACON, o objeto da auditoria se resume no conjunto dos elementos de controle do patrimônio, quais sejam os registros contábeis, documentos que comprovem esses registros e os atos administrativos. Fatos não registrados documentalmente também são objetos da auditoria, uma vez que tais fatos podem ser relatados por indivíduos que executam atividades relacionadas ao patrimônio auditado.

No ponto de vista de Crepaldi (2000, p. 36):

O objetivo do exame normal das demonstrações financeiras pelo auditor independente é a emissão de um parecer que mostrará a realidade das demonstrações financeiras, o resultado das operações e as modificações necessárias, de acordo com os princípios contábeis e as normas de auditoria geralmente aceitas. Essas normas requerem que o auditor afirme se, em sua opinião, as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com princípios fundamentais de contabilidade e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior.

Assim sendo, a auditora nas entidades do terceiro setor, é também um instrumento de controle, que contribui com elementos de caráter qualitativo e quantitativo que auxiliam na gestão, no progresso e na geração de segurança, no que se refere aos recursos financeiros, dando a certeza de que os mesmos estão sendo aplicados de forma correta

1.4 Prestação de contas ao publico (*Accountability*).

A importância de mensurar os resultados crescentes ou mesmo decrescentes, indicar as origens e aplicação são exigíveis em qualquer situação no contexto econômico e seus segmentos, seja no ambiente do setor público em que os tribunais de contas e ministério público disciplinam e fiscalizam as destinações dadas aos impostos arrecadados; seja na atividade empresarial onde os “investidores” cobram dos gestores a maximização dos lucros e os consumidores a qualidade do serviço prestado ou produto comprado. Em qualquer tipo de organização há disputa pela confiabilidade e credibilidade das informações e sob essa premissa se justifica a importância da prestação de contas e “*Accountability*” como ferramenta essencial nas atividades do Terceiro Setor.

Estamos todos em uma relação de dependência, as atitudes e providências deverão ser pensadas e planejadas para atingir os interessados e

satisfazer quaisquer que sejam a demanda imposta e exigida pelos usuários. No caso das entidades sem fins lucrativos não é diferente, ao contrário, se intensifica a necessidade da prestação de contas por estar muitas vezes ligadas com investidores sociais, voluntários e órgãos públicos, todos exigindo que seus subsídios sejam geridos com transparência e traga os resultados pelos quais a entidade foi instituída e alocada socialmente, sob pena de perder tais incentivos e subvenções; impossibilitando assim a continuidade e sobrevivência da entidade. Segundo Marcovitch (1997, p.121):

[...] por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico “ex-ante” e a avaliação “ex-post” constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade.

As informações geradas por meio da Prestação de Contas não apenas demonstrará aos usuários qual a origem dos recursos financeiros, mas a destinação dessas aplicações e os benefícios sociais trazidos à sociedade como um todo. Tais preocupações com relação às ações realizadas pelas Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) e os reflexos apresentados por essas ações dentro da sociedade, justificam a opinião de Cruz (2002, p.1) “[...] o doador raciocina da seguinte forma: se não sabe de que maneira seus recursos foram aplicados, se não se sente capaz de vislumbrar resultados, não tem estímulo para doar mais”.

Assim sendo, no contexto atual é extremamente relevante que a sociedade, investidores sociais e órgãos públicos certificadores e todos os públicos envolvidos sejam capazes de mensurar as ações desenvolvidas pelas entidades que apóiam, consiga identificar o quão importante sua atuação representa no contexto social e notem efetivamente mudanças na qualidade de vida, cultura, educação, e assistência da sociedade atingida. Sob essa ótica afirma Milani Filho (2004, p.114):

O exercício da transparência dentro da organização se utiliza de uma ferramenta muito importante que é a *accountability*. O tema da *accountability* tem sido amplamente estudado no âmbito da gestão pública, focando a responsabilização dos governantes e administradores no trato da coisa pública, ou no âmbito da iniciativa privada, focando na responsabilidade social. Seu estudo no nível do terceiro setor é fato recente, porém devido ao grande crescimento desse setor a *accountability* tornou-se fator de sustentabilidade, uma vez que estão inseridas num ambiente competitivo por recursos financeiros e não-financeiros e aquelas que melhor atenderem às necessidades dos doadores por informações, terão maior probabilidade de captação desses recursos.

O termo *Accountability* não possui tradução própria para o português, e têm importância categórica em países como os Estados Unidos e Austrália. Sua definição está diretamente ligada com a reputação associada à determinada Instituição, bem como as consequências de suas ações e inações, sendo considerada parâmetro para as demais Instituições e modelo adequado de conduta. De acordo com Coelho (2000, p.171):

Quando uma organização do terceiro setor é tida como *Accountable*, isso significa que ela é idônea, que presta contas aos seus membros ou à comunidade a que serve e que está estreitamente vinculada ao interesses destes, preservando sua reputação e idoneidade. Para que uma instituição seja *accountable*, ela deve estar abertas à fiscalização em todos os aspectos gerenciais. Deve mostrar integridade, perfeito entendimento e completa adesão à missão da organização.

O aumento significativo de Fundações e Associações sem finalidade lucrativa tem evoluído e conseqüentemente, cresce a concorrência por captação de recursos e as exigências para obtenção de certificados. É notória a burocracia exigida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores, frente aos procedimentos para obtenção de benefícios e imunidades que se justifica pela existência de fraudes nas demonstrações contábeis e visa coibir a inserção de organizações de “fachada” que atenda aos seus próprios interesses e não ao

bem comum e coletivo. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social a lei de nº 12.101, de 27 de Novembro de 2009 em seu art.29, requisitos de Isenção:

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade; [...]

[...] V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Com base nas informações que serão apresentadas a seguir, poderemos observar os diversos meios de prestação de contas e afirmar que raramente diz respeito à sociedade, mas aos órgãos reguladores, certificadores e tributários. Observamos os principais grupos de obrigatoriedade de prestação de contas segundo Souza (2012, p.61):

- Administração Interna- Prestação de Contas, interna, aos mantenedores, associados e ao conselho fiscal da instituição;
- Parceiros e investidores sociais (público e privado), para cada obtenção de recursos, está embutido a obrigatoriedade

da prestação de contas, quanto aos recursos recebidos para finalidade do cumprimento e execução de cada convenio ou projeto social;

- Órgãos Reguladores- Com a finalidade de obtenção de certificações, a entidade tem obrigação em prestação de contas periódicas para obtenção do benefício obtido (imunidade, isenção, etc.);
- Órgãos Tributários- As entidades sem fins lucrativos, mesmo sendo imunes e isentas, estão sujeitas a uma série de obrigações acessórias, sendo também tais obrigações consideradas como prestação de contas;
- Órgãos Fiscalizadores- Receita Federal do Brasil, Receita Estadual, Receita Municipal, Tribunais de Contas, Previdência Social, Ministério da Justiça, Secretaria Nacional da Justiça, Conselhos Municipais e Ministério Público Federal, em caso de Fundações.

A Prestação de Contas não é apenas um diferencial que deverá ser aprimorado pela entidade que deseja executá-la a fim de aperfeiçoar seus resultados financeiros, mas sim, um instrumento revestido de obrigatoriedade e coerção que deverá inclusive observar determinadas regras e leis impostas pelos órgãos certificadores com a prerrogativa de supervisionar o cumprimento destas obrigações e assegurar suas imunidades. O objeto social de uma entidade que cumpre com suas obrigações é prestar suas informações relevantes aos interessados e participantes, se tornando alvo de conhecimento público e suas demonstrações conhecidas e apreciadas pela sociedade como um todo, surgindo à oportunidade de tornar conhecido seu trabalho social e podendo captar novos voluntários, participantes, conveniados, investidores e membros da sociedade que resolvam apoiar. Como afirma Souza (2012, p.58):

[...] A iniciativa de prestar contas por uma entidade sem fins lucrativos pode ser entendida como um ato de demonstrar que cumpriu seu papel, ou seja, atendeu ao objetivo a que se propôs, com a aplicação e destinação adequada de seus recursos financeiros, tais ações são sustentadas por meio de relatórios contábeis que fornece informações para confrontação

das receitas e despesas, que oferece transparência ao atendimento as exigências legais, morais e a legislação contábil.

Embora a Prestação de Contas seja ferramenta indispensável na geração de informações contábil e primordial na avaliação da aplicabilidade dos recursos financeiros oriundos de suas atividades, é de conhecimento que um número expressivo de entidades sem fins lucrativos têm seus processos de certificação indeferida pelos órgãos competentes e, portanto, perdido seus benefícios tributários e fiscais. Dentre outros motivos, isto ocorre por não haver clareza das informações declaradas e conflitos nas ações de gratuidade que deram origem a posteriores receitas; o que evidencia a importância do contabilista e a revisão dos processos de controle executado pelo profissional de auditoria.

1.5 Transparência

O próprio significado da palavra Transparência nos permite rapidamente conectar o conceito com sua relevância nas atividades desenvolvidas pelas Entidades do Terceiro Setor, uma vez que este pressa, sobretudo, pela clareza de seus feitos sociais, suas ações e frutos alcançados. De acordo com o dicionário Aurélio, o significado da palavra é: algo facilmente reconhecido, perceptível, visível, claro.

Conceituando a palavra fica evidente que no dia a dia das entidades sem fins lucrativos a transparência deverá ser extraída e aperfeiçoada, uma vez que essa pratica implica diretamente em se tornar conhecida suas atividades, seus relatórios financeiros, suas demonstrações e prestações de contas. De acordo com Souza (2012, p.70):

[...] a transparência e a prestação de contas tornaram-se elementos essenciais para contribuir com a própria sobrevivência das entidades, uma vez que estão inseridas num ambiente competitivo por recursos financeiros e não financeiros e aquelas que melhor atenderem às necessidades dos

doadores por informações, terão maior probabilidade de captação desses recursos.

A realização de práticas transparentes e claras, adotadas pelos dirigentes de entidades sem fins lucrativos pode ser reconhecida como estratégia de captação de recursos e meio necessário para atingir novos patrocinadores, voluntários e apoiadores, por meio dessa prática conquistarão maior credibilidade junto à sociedade, evidenciaram as causas que defendem e os projetos sociais que desenvolvem para sociedade.

Para fins de Transparência, de acordo com Souza (2012, p.71) “[...] a contabilidade é tida como ferramenta fundamental no processo de geração de informações, principalmente por meio de demonstração de resultado, benefícios e custos”.

A importância da transparência e as informações no contexto das entidades são verdadeiras afirmarmos o quão se torna relevante a elaboração do Balanço Social para se tornar público as ações desenvolvidas e os impactos alcançados por essas ações. De acordo com Mareth; Salvalaio; Ribeiro (2010, p.20):

Por sua natureza, devem se preocupar com a elaboração do Balanço Social, no que se refere ao seu aproveitamento na gestão do negócio, bem como na divulgação das ações na comunidade.

As informações sua apresentadas no Balanço Social buscam demonstrar os recursos obtidos e a aplicação dada, bem como o alcance pretendido, os projetos e ações sociais voltados aos agentes interno e externos. As demonstrações apresentadas no Balanço Social deverão estar em conformidade ao contexto da entidade e possuir o máximo de exatidão e idoneidade para justificar sua causa maior “Transparência de Informações”. Conforme a NBC-T-15.3:

15.3.2 - As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Federal de Contabilidade, devendo ser indicados aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não contábeis,

evidenciando o critério e o controle utilizado para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não contábeis pode ser compartilhada com especialistas.

15.3.3 - A demonstração de informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

Embora o Balanço Social seja ferramenta importante para transparecer as demonstrações financeiras e sociais das entidades sem fins lucrativo, no Brasil não é obrigatória sua publicação, ficando a critério das ESFL sua apresentação à sociedade e público envolvido. Caso optem pela apresentação do Balanço Social deverá adotar as orientações estabelecidas na resolução nº. 1.003/04 (referente à NBC T 15 – Informações de natureza social e ambiental) e obedecer às disposições previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Conforme observado, o Balanço Social será de grande valia para evidenciar a origem dos recursos, suas posteriores aplicações, indicadores internos, projetos, ações e contribuições para sociedade, bem como ferramenta de gerenciamento e transparência. Outra ferramenta essencial no processo de transparência é a comunicação usada como meio de divulgação aos *stakeholders*, sendo esta indispensável para promover o marketing da OTS e a disseminação de boas práticas, gerando mensuração favorável para quem assiste e traz recursos financeiros para Entidade.

O Marketing como ferramenta de captação de recursos é importante não apenas para ampliar os resultados financeiros e conquistar novos investidores sociais, além disso, é ferramenta relevante para reafirmar a idoneidade de suas causas, assegurar o cumprimento da missão à qual se compromete e abolir qualquer dúvida sobre as ações desenvolvidas e seus resultados alcançados. Logo, entidades beneficentes que aderem boas estratégias de Marketing conseguem tornar transparente seu trabalho social, manter vinculado seus investidores, fomentar novos *stakeholders* e atrair novos voluntários.

CAPÍTULO 2 - AUDITORIA NO TERCEIRO SETOR (Aplicabilidade)

O terceiro Setor está em crescente processo de evolução nos últimos anos, proporcionalmente o número de Entidades e Associações vem se expandindo ano após ano e com isso, a fiscalização e a concessão de Isenções e benefícios fiscais tende a ser mais exigente e seletiva em resposta a esses novos entrantes. Partindo desta premissa, com a finalidade de auxiliar e nortear Entidades do Terceiro Setor é que se justifica o papel da Auditoria Interna e Externa e sua aplicabilidade e exigência é amparada legalmente, conforme abordaremos a seguir.

Só poderão se qualificar como Entidades Beneficentes de Assistência Social e conquistar a autorização do pedido de renovação da certificação, quando forem observados e cumpridos os requisitos instituídos em lei e previamente regulamentados, como rege o art. 1º da Lei das OSCIPS 9.790/99:

Art. 1. Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei. Parágrafo Único, inciso:

III - a constituição de conselho fiscal ou órgão equivalente, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade;

Ressalta-se que a importância da Auditoria não se limita apenas na prevenção de fraudes e melhor adequação do espaço institucional, além disso, é ferramenta indispensável para emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis das empresas auditadas, tornando legítimo e confiável as informações apresentadas no parecer do profissional Auditor. Embora a Auditoria apresente tantas vantagens no processo de transparência e de prestação de contas nem sempre ocorre à obrigatoriedade e, com base no decreto nº 8.242,

de 23 de maio de 2014, iremos entender quais são os limites estipulados pela lei 12.101/09 em seu Art.3º:

§ 5. As entidades de que trata o art. 1º cuja receita bruta anual for superior ao limite máximo estabelecido no inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, deverão submeter sua escrituração a auditoria independente realizada por instituição credenciada junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

§ 6. Na apuração da receita bruta anual, para fins do § 5º, também serão computadas as doações e as subvenções recebidas ao longo do exercício fiscal, em todas as atividades realizadas.

Na hipótese acima, a lei determina a necessidade de apresentação do parecer de um Auditor independente, quando alcançado determinado faturamento bruto anual ao qual faremos menção a seguir, apontando o valor que deverá ser observado para definir tais limites. Conforme dispõem o inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº123/06:

II - no caso da empresa de pequeno porte afora, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

As exigências constantes na lei, com relação ao Auditor independente, determinam que seja realizada auditoria como um dos critérios para obtenção de certificação e gozar de isenções, benefícios tributários. Em virtude dos benefícios e parcerias concedidas por determinados organismos é que a Entidade sem fins lucrativos encontra justificativa na aplicação do trabalho de Auditoria, uma vez que suas técnicas auxiliam a administração ao cumprimento dos requisitos legais exigidos e viabilizam a propagação de boas práticas de controle e planejamento. A referida lei 12.101/09 trata em seu art.48 das hipóteses em que houver descumprimento legal e as consequências previstas:

Art. 48. Constatado o descumprimento de requisito estabelecido pelo art. 46, a fiscalização da Secretaria da

Receita Federal do Brasil lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, com o relato dos fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Durante o período a que se refere o caput, a entidade não terá direito à isenção e o lançamento correspondente terá como termo inicial a data de ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º A entidade poderá impugnar o auto de infração no prazo de trinta dias, contado de sua intimação.

§ 3º O julgamento do auto de infração e a cobrança do crédito tributário seguirão o rito estabelecido pelo Decreto no 70.235, de 1972.

Estar alinhado com as exigências previstas no termo legal e fazer cumprir as determinações dos órgãos fiscalizadores não são tarefas fáceis, principalmente quando se trata de recursos advindos do sistema público, fazendo-se necessário o cumprimento e imposições de prestação de contas ao INSS – Instituto Nacional de Seguro Social, SRF – Secretaria da Receita Federal, CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social, Conselhos Municipais entre outros. Para que a contabilidade reflita com exatidão suas mutações no patrimônio, demonstre as origens e aplicações de seus recursos de forma idônea e alinhe com total transparência suas notas explicativas é exigível que se faça um exame detalhado dessas demonstrações e que seja criterioso tal como os órgãos certificadores são para qualificar uma entidade e lhe conceder os benefícios e imunidades.

Confirma as menções acima, a lei das OSCIPS 9.790/99 em seu art. 4º:

VII - As normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão, no mínimo:

- a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as

certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;

c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

A auditoria é considerada uma ferramenta essencial para coleta de informações precisas, para assegurar os lançamentos contábeis examinados e preponderante quando se fala de captação de recursos que nada mais é que aspecto fundamental para sobrevivência da instituição. As demonstrações contábeis auditadas por empresa devidamente habilitada, se torna confiável e transparente, tanto no ponto de vista do investidor que identifica os últimos benefícios sociais desenvolvidos, quanto no ponto de vista dos órgãos certificadores que terão maior visão das demonstrações apresentadas e ações sociais realizadas. As entidades sem fins lucrativos deverão adotar meios de controles que primam, sobretudo, pela transparência das informações e completa indicação dos projetos realizados em benefício da sociedade, sendo nesse tocante que o trabalho da auditoria se destaca e suas técnicas possibilitam uma ampla capacidade de identificar e corrigir erros que colocariam em risco a continuidade dessas entidades.

2.1 Controles internos

Atualmente, a preocupação com a prestação de contas e o zelo por uma contabilidade mais transparente, está cada vez mais presente nas Organizações do Terceiro Setor e para que isso seja possível é fundamental utilizar algumas ferramentas indispensáveis, sendo o controle interno, um exemplo.

O controle interno é muito utilizado nas entidades, pois o seu objetivo é proteger os ativos da empresa para alcançar seus objetivos e ainda montar suas demonstrações contábeis cada vez mais precisas. Como traz Almeida (2003, p.63):

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Em outras palavras, Attie também defende essa mesma idéia (2009, p.148):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a decisão à política traçada pela administração.

Os objetivos básicos do controle interno segundo Attie (2009, p.155), são:

- A salvaguarda dos interesses da empresa;
- A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- O estímulo à eficiência operacional;
- A aderência às políticas existentes.

Segundo Attie (2009, p.152 e 153) os tipos de controles estão separados por duas categorias: os controles contábeis e os controles administrativos:

Controles contábeis: compreendem o plano de organização e de todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos

relatórios contábeis daqueles ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

São exemplos desses tipos de controles, como descreve Almeida (2003, p. 63 e 64):

São exemplos de controles contábeis:

- Sistema de conferência, aprovação e autorização;
- Segregação de funções (pessoas que tem acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- Controles físicos sobre ativos;
- Auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos:

- Análises estatísticas de lucratividade por linha de produto;
- Controle de qualidade;
- Treinamento de pessoal;
- Estudos de tempos e movimentos;
- Análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- Controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Esses tipos de controles não precisam ser exatamente seguidos como estão nos livros, pois podem ser adaptados conforme a necessidade da empresa, assim os erros e falhas poderão ser vistos mais rápidos, como mostra Magnus (2007, p.18):

A empresa deve organizar os procedimentos e métodos de controle conforme sua realidade e necessidades, mantendo um constante acompanhamento das operações a fim de detectar se estão sendo obedecidos todos os procedimentos adequados ao registro de informações.

Os controles podem elucidar possíveis falhas ocorridas ou que possam vir a ocorrer na execução de tarefas e atividades, por falta de conhecimento adequado, negligência ou mesmo por má-fé.

Quando se fala em erros Attie (2009, p.164 e 165) nos mostra como é importante manter bons controles internos, pois eles previnem fraudes e minimizam as falhas:

A eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais. Esses erros podem ser:

- ✓ De interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos princípios contábeis geralmente aceitos na contabilização de transações;
- ✓ De omissão por não aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor;
- ✓ Decorrentes de má aplicação de uma norma ou procedimento.

A fraude, entretanto, assume múltiplas modalidades. Das diversas classificações de fraudes até hoje tentadas, reveste-se de interesse a que as divide em:

- ✓ Não encobertas: são aquelas em que o autor não considera necessário esconder, porque o controle interno é muito fraco. Um exemplo seria a retirada de dinheiro no caixa, sem se efetuar nenhuma contabilização;
- ✓ Encobertas temporariamente: são feitas sem afetar os registros contábeis; por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o registro delas de modo que seu montante possa ser coberto com registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente;

✓ Encobertas permanentemente: nesses casos, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Por exemplo, a retirada indevida de dinheiro recebido de clientes poderia ser encoberta, falsificando-se as somas dos registros de cobranças; porém, isto não bastaria, pois, como o valor a creditar aos clientes não poderia ser alterado sem o risco de futuras reclamações, deve-se procurar outro artifício. Este poderia consistir em manter as somas corretas no registro de cobrança; porém, alterando as somas da conta correspondente no razão geral, modifica-se, também, outra soma, de preferência alguma conta de despesa para, assim, manter a igualdade entre saldos devedores e credores. Naturalmente, isto supõe o livro do interesse aos registros contábeis, o que contraria os bons princípios de controle interno.

No entanto, quando utilizado corretamente, esse tipo de método torna os dados mais exatos e as decisões mais precisas e eficazes, pois sempre estará monitorando as informações.

2.1.1 A importância do Controle Interno de forma ampla e principalmente para as Entidades do Terceiro Setor.

O controle interno é de extrema importância para todas as instituições, seja com ou sem fins lucrativos, manifestando-se primeiramente no setor privado, como afirma Barragan (2005, p. 73):

A importância de um sistema de controles internos manifestou-se inicialmente no setor privado, aproximadamente em meados dos anos 40, quando contadores e organizações de auditoria dos Estados Unidos publicaram um elevado número de artigos, relatórios e pareceres sobre a relevância desses sistemas para a auditoria.

Além disso, ele se tornou tão importante que em 24 de setembro de 1998, o Banco Central do Brasil criou a Resolução nº 2.554, adotando a implantação de controles internos para todas as empresa autorizadas a funcionar pela Banco Central do Brasil, independente do porte da organização:

Art. 1º Determinar às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil a implantação e a implementação de controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis.

§ 1º Os controles internos, independentemente do porte da instituição, devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e risco das operações por ela realizadas.

§ 2º São de responsabilidade da diretoria da instituição: I - a implantação e a implementação de uma estrutura de controles internos efetiva mediante a definição de atividades de controle para todos os níveis de negócios da instituição;

II - o estabelecimento dos objetivos e procedimentos pertinentes aos mesmos;

III - a verificação sistemática da adoção e do cumprimento dos procedimentos definidos em função do disposto no inciso II.

Essa ferramenta proporciona maior confiabilidade das informações para fins de controle e melhoria dos relatórios gerenciais e tomada de decisões. Assim, a administração empresarial se torna mais eficaz e faz com que o objetivo da empresa seja alcançado. O controle interno, também é um procedimento indispensável e auxiliar para o processo de Auditoria e proporciona mais segurança na elaboração das demonstrações contábeis. Como afirma Meuwissen, Schelleman e Vaassen (2013, p. 30).

As razões diferem quando se analisa sua importância do ponto de vista do gestor ou do auditor. Gestores têm um interesse direto em assegurar a qualidade de suas operações, enquanto o auditor, em assegurar a confiabilidade da informação.

E ainda descreve Barragan (2005, p.71), citado por Franco e Marra (2001, p. 269):

Os objetivos primordiais dos controles internos contábeis e financeiros são: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração, além de evitar desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Esse método de gestão ainda garante a continuidade administrativa das empresas, como afirma Attie (2009, p.151):

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.

Sustentando a idéia de confiabilidade nas informações, Barragan (2005) explica que em complemento aos objetivos explorados acima, Garcia (1999) esclarece que o propósito do controle é, em essência, preservar a existência de qualquer organização e apoiar seu desenvolvimento.

As organizações sem fins lucrativos atuam em várias áreas como educação, esporte, lazer, artes, entre outras e muitas vezes recebem recursos de terceiros para manter a organização, então, é preciso prestar contas para a sociedade e também para o governo para mostrar o resultado da aplicação dos recursos financeiros, assim afirma Costa (2011):

Algumas instituições destas além de recursos da prefeitura recebem também recursos do governo estadual e federal, e também de empresas de outros países que desenvolvem ações de assistência social no Brasil. Com essa vultuosidade de recursos financeiros sendo utilizados pelas Organizações do Terceiro Setor é necessário que exista um controle interno e este seja eficiente, para que assim possa-se obter o melhor resultado possível na aplicação destes recursos.

Portanto, para complemento das informações, o quadro a seguir trará o objetivo dos controles internos classificados conforme o *Committee of*

Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), uma organização criada nos Estados Unidos em 1985 para prevenir e evitar fraudes nos processos internos das empresas:

Tabela 3 – Objetivo dos controles internos classificados conforme COSO

Operações	Relatórios Financeiros	Conformidade
Proteger os bens, aplicando os recursos existentes, buscar lucratividade e diminuir custos. É preciso acompanhar o desempenho da empresa para apurar os desvios e atingir os objetivos planejados, mitigandoos riscos de maneira proativa, auxiliando assim a evolução dos negócios.	Garantir a veracidade e apresentação transparente das informações para a sociedade e administradores. Auxiliar a gestão por meio da utilização de informações confiáveis e tempestivas para a tomada de decisão e também evitar oportunidades que permitam a ocorrência de erros ou fraudes.	Zelar pela conformidade ou atendimento aos normativos internos e externos da empresa, comprovando a aderência das atividades e o entendimento das legislações ou normas internas, e qual a sua influencia nas atividades que exerce.

Fonte: Barragan, 2005.

Contudo, observamos como essa ferramenta pode ser útil para todos os tipos de organizações e levando em consideração as entidades sem fins lucrativos, podemos verificar que esse tipo de método se torna mais interessante para obter uma contabilidade transparente e alcançar o certificado de entidade beneficente.

2.2 Demonstrações Contábeis

As Demonstrações Contábeis tem por objetivo fornecer informações financeiras sobre a entidade, que sejam úteis para os atuais e futuros investidores e credores em suas tomadas de decisões. Confirma Attie (2009, p. 98).

As demonstrações contábeis representam o meio pelo qual as informações acumuladas e processadas pela contabilidade são comunicadas a seus usuários, bem como uma prestação de contas da administração a seus acionistas e a terceiros.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 5) descreve sobre as finalidades das demonstrações contábeis:

9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Os termos demonstrações contábeis e demonstrações financeiras são sinônimos, embora o IASB (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade) utilize *financial statements* e o CPC tenha adotado demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis devem ser apresentadas com o maior número de informações possíveis, sempre evidenciando o que for considerado importante para a tomada de decisões.

As demonstrações contábeis, na forma definida pela citada NBC TG 26, são as seguintes:

- a) balanço patrimonial ao final do período;
- b) demonstração do resultado do período;
- c) demonstração do resultado abrangente do período;
- d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- e) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- f) demonstração do valor adicionado do período, conforme NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;
- g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

A elaboração e apresentação das demonstrações contábeis devem ser expostas de forma a melhorar a interpretação e buscar aperfeiçoamento em sua publicação, além de servir como importante ferramenta para a gestão das entidades em geral.

Para fins de apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras o CPC 26 (R1) (2011, p. 7) estabelece:

15. As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada.

2.2.1 Demonstrações Contábeis no Terceiro Setor

As demonstrações contábeis no terceiro setor apresentam algumas nomenclaturas específicas que as diferenciam das entidades com fins econômicos. O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.188) descreve acerca dessas diferenças:

As demonstrações contábeis das Entidades sem Finalidade de Lucros apresentam algumas terminologias específicas que diferem das entidades econômicas de mercado. Essas terminologias serão enfatizadas quando da apresentação de cada demonstração contábil específica.

A ITG 2002 sugere uma estrutura simples para demonstrações contábeis comparativas de dois períodos, para usuários externos, e outra para atendimento aos aportadores de recursos e usuários internos das entidades sem finalidade de lucros.

Se a Entidade sem Finalidade de Lucros é financiada por fontes adicionais com restrição, essas fontes que financiam essas atividades restritas só podem ser aplicadas em plano de trabalho previamente aprovado que contemplem a vontade do aportador. [...]

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – ITG 2002 (R1) (2015, p.03):

22. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração dos Fluxos de Caixa, conforme previsto na NBC TG 26 ou na seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.

Assim, identificamos que as demonstrações contábeis exigidas das Entidades sem Finalidade de Lucros são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Período:

- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d) Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- e) Notas Explicativas.

Podemos verificar que existem maiores exigências no conjunto das demonstrações contábeis das entidades com fins econômicos, do que é exigido pelo órgão regulador do terceiro setor. Conforme afirma o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.189):

Como pode ser observado, há diferença entre os dois conjuntos de demonstrações contábeis. É importante considerar que a ITG 2002 apresenta exigência mínima, podendo a entidade, se preferir ou dependendo do seu porte, preparar e apresentar todo o conjunto de demonstrações contábeis exigidas pela NBC TG 26.

2.2.2 Balanço Patrimonial

A Lei Federal 6.404/76 sofreu duas grandes alterações. A primeira, através da lei 11.638/2007, depois pela Medida Provisória 449/08 que foi convertida na Lei Federal 11.941/09. Quanto à forma de apresentação do balanço, o histórico das mudanças foi o seguinte:

Tabela 4 – Alterações na Estrutura do Balanço

Ativo		
Lei 6.404/76	Lei 11.638/07	Lei 11.941/09
Ativo Circulante	Ativo Circulante	Ativo Circulante
Ativo Realizável a Longo Prazo	Ativo Realizável a Longo Prazo	Ativo Não Circulante
Ativo Permanente	Ativo Permanente	- Realizável a longo prazo
- Investimentos	- Investimentos	- Investimentos
- imobilizado	- Imobilizado	- Imobilizado
- Diferido	- intangível	- Intangível
	- Diferido	

Passivo		
Lei 6.404/76	Lei 11.638/07	Lei 11.941/09
Passivo Circulante	Passivo Circulante	Passivo Circulante
Exigível a longo Prazo	Exigível a longo Prazo	Passivo Não Circulante
Resultados de Exercícios Futuros	Resultados de Exercícios Futuros	Patrimônio Líquido
Patrimônio Líquido	Patrimônio Líquido	- Capital Social
- Capital Social	- Capital Social	- Reservas de Capital
- Reservas de Capital	- Reservas de Capital	- Ajustes de Avaliação Patrimonial
- Reservas de Reavaliação	- Ajustes Avaliação Patrimonial	- Reserva de Lucros
- Reservas de Lucros	- Reserva de Lucros	- Ações em Tesouraria
- Lucros ou Prejuízos Acumulados	- Ações em Tesouraria	- Prejuízos Acumulados
	- Prejuízos Acumulados	

Fonte: Souza, 2014 (informação verbal)¹

Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 17) as informações a serem apresentadas do balanço patrimonial são:

54. O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas:

- (a) caixa e equivalentes de caixa;
- (b) clientes e outros recebíveis;
- (c) estoques;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
- (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- (f) ativos biológicos;
- (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (h) propriedades para investimento;
- (i) imobilizado;
- (j) intangível;

- (k) contas a pagar comerciais e outras;
- (l) provisões;
- (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
- (n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro;
- (o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 32;
- (p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31;
- (q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

O balanço patrimonial é a demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização com ou sem finalidade de lucro. Trata-se de uma fotografia da entidade, apresentando toda a situação econômica, financeira e patrimonial da organização.

Conforme afirma Padoveze (2009, p. 7), “O nome Balanço vem da idéia de equilíbrio entre Ativo e Passivo. Assim compreende os bens de direitos, e o Passivo compreende as obrigações e o Patrimônio Líquido”.

De acordo com a definição da NBC T.3, em seu item 3.2.1.1 “Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativamente e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade”.

Ainda sobre o conceito de Balanço Patrimonial Attie (2009, p. 107) explica:

Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que objetiva representar a posição patrimonial e financeira de uma entidade em determinada data. É a manifestações dos conhecimentos obtidos pela contabilidade de todos os fatos econômicos de ordem patrimonial que influenciam na espécie, no valor, na

quantidade dos elementos que impactam a grandeza patrimonial.

Há que se ter em mente que uma entidade compreende uma extensão jurídica, que resulta em fatos e negócios e em direitos e obrigações de toda ordem social, tributária e jurídica. O balanço patrimonial é, pois, um quadro de permanente mutação que demonstra a situação econômica do patrimônio das entidades, traduzido pelo aumento ou diminuição da riqueza patrimonial, fruto do confronto de elementos ativos e passivos avaliados por um padrão único monetário dando expressão financeira a tais elementos.

No balanço patrimonial, as contas deverão ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa.

Para as entidades do Terceiro Setor as Normas Brasileiras de Contabilidade – ITG 2002 (R1) (2015, p.03) estabelecem:

23. No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit. Nas Demonstrações do Resultado, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídos por superávit ou déficit do período.

Com base na Lei 6.404/76 (artigos 176 a 182 e artigo 187) e NBC T.3, o Balanço Patrimonial é constituído pelo Ativo, pelo Passivo e pelo Patrimônio Líquido.

No Balanço, o Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos.

O Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação.

O Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Portanto, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto.

Para um maior entendimento sobre o Balanço Patrimonial aplicado a entidades do Terceiro Setor, apresentamos o modelo disposto no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 191 a 192). (Ver Anexo C)

2.2.2.1 Ativo Circulante e Não Circulante

O Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos.

Um ativo deve ser classificado como circulante quando se espera que seja realizado, ou é mantido para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço, ou é um ativo em dinheiro ou equivalente, cuja utilização não está restrita.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 20) confirma:

66. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03– Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

As entidades do terceiro setor possuem algumas contas específicas com características essenciais para a atividade que exerce na sociedade. O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.193) contém explicações sobre as funções dessas contas e exemplificação de elementos que devem fazer parte de sua composição contábil:

[...] 2. Banco C/Movimento – Recursos Livres – sob este título, devem ser agrupadas as contas de depósitos bancários de livre movimentação dos recursos próprios da entidade.

3. Banco C/Movimento – Recursos com Restrição – sob este título, devem ser agrupadas as contas de depósitos bancários das parcerias por meio de convênios, termos de parceria e outros que restrinjam a aplicação dos recursos ao plano de trabalho previamente acordado.

Por sua vez, o grupo "Não Circulante" deverá ser desdobrado em Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. Observa-se que essa classificação também, já está de acordo com a Lei nº 11.638/2007 e com a Lei nº 11.941/2009, sobretudo no que diz respeito ao Ativo Intangível.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 20) estabelece “67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível”.

Para as contas do Ativo Não Circulante o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.195) dispõem:

[...] 5. Bens de Uso Próprio – neste grupo, devem ser agrupados os bens próprios utilizados pela entidade para manutenção de suas atividades, como imóveis, instalações, mobiliário, veículos, etc. Quando for necessário, aplicar os procedimentos de recuperabilidade.

6. Bens de Uso de Terceiros – sob este grupo, classificam-se os bens de terceiros utilizados para manutenção do objeto de parcerias, enquanto estiverem em poder da entidade. [...]

2.2.2.2 Passivo Circulante e Não Circulante

O Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação.

Um passivo deve ser classificado como circulante quando constituir a escrituração das obrigações da entidade, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não-circulante, em que o vencimento ocorrer no exercício seguinte. Quando o ciclo operacional da empresa possuir duração maior que a do exercício social, a elaboração terá por base o prazo desse ciclo.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 20) estabelece o passivo circulante da seguinte forma:

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

(a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;

(b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;

(c) deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou

(d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

Para as entidades do terceiro setor, o Passivo Circulante possuem algumas contas específicas com características essenciais para a atividade que exerce na sociedade. O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.193) contém explicações sobre as funções dessas contas e exemplificação de elementos que devem fazer parte de sua composição contábil:

[...] 5. Parcerias com Entidades Governamentais – sob este título devem ser agrupados todos os saldos de parcerias com entidades governamentais contratadas em curto prazo, na modalidade Convênios, Termos de Parceria e outros, que requeiram prestação de contas.

6. Parcerias com Entidades Privadas – sob este título, devem ser agrupados todos os saldos de parcerias com entidades privadas em curto prazo, na modalidade Convênios, Termos de Parceria e outros, que requeiram prestação de contas. [...]

No Passivo “Não Circulante” devem ser classificadas as demais obrigações, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, quando se vencerem após o exercício seguinte. O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.196) contém explicações sobre as funções dessas contas e exemplificação de elementos que devem fazer parte de sua composição contábil:

1. Empréstimos e Financiamentos – todas as operações de crédito de longo prazo que representem dívidas com instituições financeiras e com outras instituições devem ser consignadas sob este título, inclusive os respectivos encargos da dívida. [...]

[...] 4. Outras Obrigações – sob este título, devem ser agrupadas todas as demais obrigações em longo prazo não incluídas nos itens precedentes. [...]

2.2.3 Demonstração do Resultado do Período

A Demonstração do Resultado do Período também denominada Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) tem por objetivo principal apresentar de forma vertical resumida o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período, normalmente, de doze meses.

Essa demonstração, observado o princípio da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

Para melhor entendimento sobre o conceito de demonstração do resultado do período, Souza; Borinelli, (2009, p.73) explica “Demonstração do resultado do exercício (DRE) – informa e detalha as movimentações que ocorreram na conta de resultado, localizada no PL [...]”.

A DRE, portanto, é uma demonstração contábil que evidenciará o resultado econômico, isto é, o LUCRO ou o PREJUÍZO apurado pela empresa no desenvolvimento das suas atividades durante um determinado período, que geralmente é igual há um ano.

A DRE deve ser apresentada na forma dedutiva, com detalhes de receitas, despesas, ganhos e perdas, definindo claramente o lucro ou prejuízo, superávit ou déficit do exercício, por ação, sem confundir-se com os lucros acumulados. Marion (2009, p. 119) explica:

No exercício é apurado o respectivo resultado e, independente de apuração de lucro ou prejuízo, superávit ou déficit, em cada período são apurados as receitas, os custos e as despesas de uma organização, sendo estas transferidas para a Demonstração de Resultado do Exercício. Assim, os saldos de receitas e despesas não se acumulam de um ano para o outro.

CPC 26 (R1) (2011, p. 20) determina:

81. A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período em duas demonstrações: demonstração do resultado do período e demonstração do resultado abrangente do período; esta última começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente

82. A demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

(a) receitas;

(b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;

(c) lucro bruto;

- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - (ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada.
- (l) resultado líquido do período.

Tabela 5 – Modelo da Demonstração do Resultado do Exercício

Receita Bruta de Vendas e/ou Serviços
(-) Deduções da receita bruta
- Impostos incidentes sobre vendas e serviços
- Devoluções de vendas
Receita Líquida de Vendas
(-) Custo das Mercadorias Vendidas e/ou Serviços Prestados
Lucro/Prejuízo Bruto
(-) Despesas de Vendas
(-) Despesas Administrativas
(-) Encargos Financeiros Líquidos
Lucro/Prejuízo Operacional
(-) Outras Despesas
Lucro/Prejuízo Antes do IRPJ E CSLL
(-) Provisão para IR/CS
(-) Participações
Lucro/Prejuízo Líquido de Exercício

Fonte: Souza, 2014 (informação verbal)¹

Sobre as Demonstrações do Resultado do Exercício nas entidades do terceiro setor, Olak e Nascimento (2009, p.14) explicam:

Esta demonstração, denominada de “Demonstrações do Resultado do Exercício” ou Demonstração do Superávit ou Déficit” tem por objetivo principal, nas entidades sem fins lucrativos, evidenciar todas as atividades desenvolvidas pelos gestores relativas um determinado período de tempo, denominado de “Exercício”. [...] A ênfase aqui é dada à atividade e não ao resultado, como ocorre nas entidades de fins lucrativos. Obviamente, ao final, será evidenciado, também um resultado (superavitário ou deficitário), mas à entidade sem fins lucrativos, em, linhas gerais, a preocupação maior é com as atividades desenvolvidas do que o resultado.

A contabilização das receitas e custos auferidos nas entidades do Terceiro Setor deverá ser feita, de forma segregada, como determina a lei 12.101/2009. Souza (2012, p. 98) explica:

[...] as entidades que prestam serviços remunerados, recebam doações, contribuições de sócios e mensalidades associativas, entre outras receitas, é aconselhável que sejam contabilizadas em contas específicas. Assim como seus custos e despesas relativas à prestação de serviço remunerado, também devem ser contabilizadas, separadamente, de outros encargos de manutenção de entidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade – ITG 2002 (R1) (2002, p.03) estabelecem:

24. Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.

Apresentamos, a seguir, um modelo de demonstração do resultado do período proposto pela ITG 2002 (R1) (2015, p.07):

Tabela 6 – Modelo da Demonstração do Resultado do Período.

	20x1	20x0
RECEITAS OPERACIONAIS		
Com Restrição		
Programa (Atividades) de Educação		
Programa (Atividades) de Saúde		
Programa (Atividades) de Assistência Social		
Programa (Atividades) de Direitos Humanos		
Programa (Atividades) de Meio Ambiente		
Outros Programas (Atividades)		
Gratuidades		
Trabalho Voluntário		
Rendimentos Financeiros		
Sem Restrição		
Receitas de Serviços Prestados		
Contribuições e Doações Voluntárias		
Ganhos na Venda de Bens		
Rendimentos Financeiros		
Outros Recursos Recebidos		
CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS		
Com Programas (Atividades)		
Educação		
Saúde		
Assistência Social		
Direitos Humanos		
Meio Ambiente		
Gratuidades Concedidas		
Trabalho Voluntário		
RESULTADO BRUTO		
DESPESAS OPERACIONAIS		
Administrativas		
Salários		
Encargos Sociais		
Impostos e Taxas		
Aluguéis		
Serviços Gerais		
Manutenção		
Depreciação e Amortização		
Perdas Diversas		
Outras despesas/receitas operacionais		
OPERAÇÕES DESCONTINUADAS (LÍQUIDO)		
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO		

Fonte: ITG 2002 (R1), 2015.

2.2.4 Demonstração do Resultado Abrangente

A Demonstração dos Resultados abrangentes segundo Iudícibus et al. (2010, p. 4):

[...] é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietário.

Antes do CPC 26, não havia no Brasil normatização que tratasse do resultado abrangente e seus componentes, após essa mudança passou-se a exigir que as empresas apresentem o resultado abrangente em uma Demonstração separada da Demonstração de Resultado do Período.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 20) determina:

82A. Outros resultados abrangentes deve apresentar rubricas para valores de outros resultados abrangentes no período, classificadas por natureza (incluindo a parcela de outros resultados abrangentes de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto contabilizada utilizando o método da equivalência patrimonial) e agrupadas naquelas que, de acordo com outros Pronunciamentos do CPC:

- (a) não serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período; e
- (b) serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período quando condições específicas forem atendidas.

2.2.5 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido permite a análise da evolução do capital próprio, identificar a destinação do resultado e a constituição ou utilização das reservas.

O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.204) descreve sobre a finalidade da DMPL:

Essa demonstração contábil tem o propósito de apresentar as variações ocorridas no patrimônio líquido da Entidade sem Finalidade de Lucros, e a sua posição contábil-financeira ao final do período, tendo como base a movimentação ocorrida nas contas que fazem parte de sua composição.

Este demonstrativo é de grande importância, pois nos mostra toda a movimentação ocorrida no Patrimônio Líquido num dado período, além da formação de todas as reservas de lucros. Como confirma Souza (2012, p. 103):

É necessário destacarmos a importância dessa demonstração, pois ela explica como e porque as diversas contas do Patrimônio Líquido social modificam-se em determinado período, auxiliando os gestores nas tomadas de decisões. Em resumo, ela explica como e por que as contas do Patrimônio Líquido se modificam.

Para as entidades do terceiro Setor, essa demonstração é considerada de muita importância, por explicar as modificações ocorridas em determinado período, no Patrimônio Líquido Social.

A DMPL substitui a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA) que fornecia a movimentação de uma única conta do Patrimônio Líquido, pois foi concluído que as informações apresentadas na DLPA fazem parte da DMPL.

A estrutura e conteúdo da DMPL, segundo o CPC 26 (R1) (2011, p. 29) será a seguinte:

- (a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
- (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico - CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

(c) [eliminado];

(d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:

(i) do resultado líquido;

(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e

(iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

Apresentamos, a seguir, um modelo de demonstração das mutações do patrimônio líquido proposto pela ITG 2002 (R1) (2015, p.11):

Tabela 7 – Modelo da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Em 31/12/20x1

	Patrimônio Social	Outras Reservas	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Superávit / Déficit	Total do Patrimônio Líquido
Saldos iniciais em 31.12.20x0	X	-	-	X	X
Movimentação do Período					
Superávit / Déficit do Período				X	X
Ajustes de Avaliação Patrimonial			X		X
Recursos de Superávit com Restrição		X		(X)	-
Transferência de Superávit de Recursos sem Restrição					-
Saldos finais em 31/12/20x1	X	X	X	-	X

Fonte: ITG 2002 (R1), 2015.

2.2.6 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Com a mudança da Legislação societária, a elaboração e a divulgação, tornaram-se obrigatórias para algumas empresas. Essa elaboração segue uma tendência mundial.

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) visa mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. Nessa demonstração, há a divisão de todos os fluxos de entradas e saídas de caixa, em três grupos: atividades operacionais, de investimento e financiamento.

Souza (2012, p. 106) relata:

A Demonstração de Fluxo de Caixa é considerada de extrema importância para as entidades, sejam elas com ou sem finalidade lucrativa, pois expressa a origem do dinheiro que entrou no caixa.

A DFC nas entidades sem fins lucrativos é uma necessidade administrativa, um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão e também de controle gerencial.

Segundo Olak (2010, p.74):

As entidades sem fins lucrativos elaboram periodicamente a DFC, para atender a administração, bem como os associados, membros, e outros usuários. Essa Demonstração é muito bem aceita por evidenciar recebimentos e pagamentos o período e o respectivo saldo existente. É de fácil interpretação, porém não deve ser usada isoladamente para fins de tomada de decisão, uma vez que não evidencia outros aspectos importantes só contemplados nas demais demonstrações contábeis.

Segundo o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p.201):

O fluxo de caixa de Entidade sem Finalidade de Lucros pode ser obtido pelo método direto e ou pelo método indireto.

Para elaborar a demonstração do fluxo de caixa pelo método direto, a entidade deve ter uma parametrização do sistema contábil que permita segregar as atividades que transitam pelas contas do caixa ou equivalente a caixa e das transações que não transitam por essas contas. Essa demonstração exhibe efetivamente os montantes que entraram e saíram de caixa em cada fluxo. Para elaborar a demonstração de fluxo de caixa pelo método indireto, a entidade pode obter aos acréscimos e reduções de cada fluxo por diferença entre os saldos iniciais e finais. A demonstração elaborada por esse método não exhibe os montantes que, efetivamente, transitaram pelo caixa, embora o efeito final do saldo de caixa seja o mesmo obtido pelo método direto.

Padoveze (2009, p. 412) explica os dois métodos do Fluxo de Caixa:

Pelo método direto, estrutura-se a Demonstração do Fluxo de Caixa a partir das movimentações efetivas financeiramente e constantes nos relatórios contábeis do caixa e equivalentes de caixa.

Na prática, é o método tradicionalmente utilizado pelos gestores da tesouraria da empresa. Constam os valores efetivamente pagos, com um mínimo de classificação para fins de análise.

O mesmo autor explica o método indireto como:

É o método que mais tem sido utilizado em publicações internacionais e que, provavelmente, será adotado no Brasil. É similar à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, pois também parte do lucro líquido do período, que vai sendo ajustado por itens que não representam efetiva saída ou entrada de caixa.

Segundo a ITG 2002 (R1) (2015, p. 03) “25. Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais”.

A ITG 2002 (R1) (2015, p. 09) apresenta um modelo de Fluxo de Caixa Direito e um modelo Indireto:

Tabela 8 – Modelo da Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Direto e Indireto.

1. Método Indireto	20x1		20x0	
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais				
Superávit (Déficit) do Período	1		1	
Ajustes por:				
(+) Depreciação	1		1	
(+) Amortização	1		1	
(+) Perda de Variação Cambial	1		0	
(-) Ganho na Venda de Bens do Imobilizado	-1		-1	
Superávit (Déficit) Ajustado		3		2
Aumento (Diminuição) nos Ativos Circulantes				
Mensalidades de Terceiros	2		3	
Atendimentos Realizados	4		3	
Adiantamentos a Empregados	-1		-1	
Adiantamentos a Fornecedores	-1		-1	
Recursos de Parcerias em Projetos	-1		-1	
Tributos a Recuperar	1		1	
Despesas Antecipadas	-1		-1	
Outros Valores a Receber	2	5	1	4
Aumento (Diminuição) nos Passivos Circulantes				
Fornecedores de bens e serviços	-3		-2	
Obrigações com Empregados	-2		-1	
Obrigações Tributárias	-1		-1	
Empréstimos e Financiamentos a Pagar	4		3	
Recursos de Projetos em Execução	-2		-1	
Recursos de Convênios em Execução	-1		-1	
Subvenções e Assistências Governamentais	3		2	
Outras Obrigações a Pagar	-1	-3	-1	-2
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Ativ. Operacionais		5		4
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento				
Recursos Recebidos pela Venda de Bens	1		2	
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados	1		1	
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo	-3		-4	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Ativ. de Inv.		-1		-1
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento				
Recebimentos de Empréstimos	1		3	
Outros Recebimentos por Financiamentos	1		1	

Pagamentos de Empréstimos	-2		-2	
Pagamentos de Arrendamento Mercantil	-2		-3	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Ativ. de Financiamento		-2		-1
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		2		2
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		3		1
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		5		3

1. Método Direto	20x1		20x0	
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais				
Recursos Recebidos				
Entidades Governamentais	3		2	
Entidades Privadas	3		1	
Doações e Contribuições Voluntárias	1		1	
Próprios	1		2	
Rendimentos Financeiros	1		1	
Outros	1		1	
Pagamentos Realizados				
Aquisição de bens e Serviços – Programas (Ativ.) Exec.	-3		-2	
Salários e Encargos Sociais do Pessoal Administrativo	-1		-1	
Contribuições Sociais, Impostos e Taxas	0		0	
Outros Pagamentos	-1		-1	
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Ativ. Operacionais		5		4
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento				
Recursos Recebidos pela Venda de Bens	1		2	
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados	1		1	
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo	-3		-4	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Ativ. de Invest.		-1		-1
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento				
Recebimentos de Empréstimos	1		3	
Outros Recebimentos por Financiamentos	1		1	
Pagamentos de Empréstimos	-2		-2	
Pagamentos de Arrendamento Mercantil	-2		-3	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Ativ. de Financ.		-2		-1
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		2		2
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		3		1
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		5		3

Fonte: ITG 2002 (R1), 2015.

2.2.7 Demonstração do Valor Adicionado

Demonstração do Valor Adicionado é o relato contábil que evidencia, de forma sintética, os valores correspondentes à formação da riqueza gerada pela empresa em determinado período e sua respectiva distribuição.

Attie (2009, p. 121) descreve sobre o conceito da DVA:

1. CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

1.1 Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações econômicas e financeiras, relacionadas ao valor adicionado pela entidade e sua distribuição.

1.2 Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição.

1.3 As informações devem ser extraídas da contabilidade e os valores informados devem ter como base o princípio contábil da competência.

1.4 Caso a entidade elabore Demonstrações Contábeis Consolidadas, a Demonstração do Valor Adicionado deve ser elaborado com base nas demonstrações consolidadas, e não pelo somatório das Demonstrações do Valor Adicionado individuais.

A seguir apresentamos um modelo de DVA:

Tabela 09 – Modelo da Demonstração do Valor Adicionado.

Demonstração do Valor Adicionado				
Cia Produtiva				
em R\$ mil	20x1		20x0	
DESCRIÇÃO				
1 - RECEITAS				
1.1) Vendas de Mercadorias, produtos e serviços				
1.2) Provisão p/Devedores Duvidosos - Reversão/(Constituição)				
1.3) Não operacionais				
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)				
2.1) Matéria-Prima Consumida				
2.2) Custos das Mercadorias e Serviços Vendidos				
2.3) Materiais, Energia, Serviços de terceiros e outros				

2.4) Perda/Recuperação de valores ativos				
3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1 - 2)				
4 - RETENÇÕES				
4.1) Depreciação, Amortização e Exaustão				
5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PROD. PELA ENTIDADE (3 - 4)				
6 - VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA				
6.1) Resultado de Equivalência Patrimonial				
6.2) Receitas Financeiras				
7 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)				
8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO				
8.1) Pessoal e Encargos				
8.2) Impostos, taxas e contribuições				
8.3) Juros e aluguéis				
8.4) Juros s/ capital próprio e dividendos				
8.5) Lucros retidos / prejuízo do exercício				
* O total do valor 8 deve ser exatamente igual ao item 7				

Fonte: www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/demonstracaodovalor (2015).

2.2.8 Notas Explicativas

A finalidade das notas explicativas é proporcionar aos usuários, perfeito entendimento das Demonstrações Contábeis que foram apresentadas, informando eventuais modificações que foram utilizadas na elaboração dos relatórios contábeis, auxiliando no esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. Confirma Attie (2009, p. 121):

As notas explicativas às demonstrações contábeis devem ser apresentadas de maneira sistemática. Cada rubrica constante do próprio balanço patrimonial e das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos (ou fluxos de caixa) deve ter referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas explicativas.

As notas explicativas às demonstrações contábeis incluem narrações ou análises mais detalhadas de montantes apresentados no próprio balanço, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio

líquido e na demonstração das origens e aplicações de recursos (ou fluxos de caixa), bem como informações adicionais como passivo contingente e detalhes de obrigações a longo prazo.

A forma de divulgação das Notas Explicativas para as entidades do Terceiro Setor segundo a ITG 2002 (R1) (2015, p. 04) serão as seguintes:

27. As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- (a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
- (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
- (c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal; (Alterada pela ITG 2002 (R1))
- (d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
- (f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
- (g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- (h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
- (i) informações sobre os seguros contratados;
- (j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- (k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado,

devendo ser observado à obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;

(l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;

(m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;

(n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

É desejável que as notas explicativas sejam apresentadas de forma sistemática, estabelecendo referência cruzada entre o item da demonstração contábil e a sua respectiva nota explicativa, como afirma o CPC 26 (R1) (2011, p. 31):

113. As notas explicativas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

Sobre a ordem em que as Notas Explicativas são normalmente apresentadas Attie (2009, p. 122) descreve:

As notas explicativas são normalmente apresentadas na seguinte ordem, que ajuda os usuários no entendimento das demonstrações contábeis e na comparação com as de outras entidades:

- a) Contexto operacional;
- b) Declaração quanto à base de preparação das demonstrações contábeis;
- c) Informações adicionais para itens apresentados nas demonstrações contábeis, divulgadas na mesma ordem;
- d) Informações adicionais para itens apresentados nas demonstrações contábeis divulgadas na mesma ordem;

- e) Outras divulgações, incluindo:
 - i) Contingências e outras divulgações de caráter financeiro; e
 - ii) Divulgações não financeiras, tais como riscos financeiros da entidade, as correspondentes políticas e os objetivos da administração, que não se confundam com as informações a divulgar no relatório da administração, incluindo, mas não se limitando a, políticas de proteção cambial ou mercado, hedge etc.

Também o mesmo autor explica que, pode ser necessário ou desejável modificar essa seqüência:

Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável modificar a seqüência de itens específicos dentro das notas explicativas. Por exemplo, informações sobre taxas de juros e ajustes a valor de mercado podem ser combinadas com informações sobre vencimento de instrumentos financeiros, apesar de os primeiros serem divulgações de demonstração do resultado e os últimos referirem-se ao balanço. Não obstante, uma estrutura sistemática para as notas explicativas deve ser mantida sempre que praticável.

Dessa forma podemos concluir que as notas explicativas representam parte integrante das Demonstrações Contábeis.

2.2.8.1 Divulgação das políticas contábeis

Deverão ser divulgadas no resumo de políticas contábeis significativas conforme estabelecido no CPC 26 (R1) (2011, p. 32):

117. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:

- (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
- (b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

Essas informações são importantes já que afetam significativamente a análise dos usuários e, por este motivo, a administração deve dar especial atenção na escolha da divulgação de uma política contábil específica tendo como prioridade o potencial que a informação tem de melhorar a compreensão dos usuários a respeito das demonstrações financeiras. Como afirma o CPC 26 (R1) (2011, p. 32):

118. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários.

Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

2.2.9 Plano de contas para entidades do Terceiro Setor

Plano de Contas ou Elenco de Contas é o conjunto de contas, previamente estabelecido, que tem por objetivo conduzir os trabalhos contábeis de registro de fatos e atos pertinentes à entidade, além de servir de parâmetro para a elaboração das demonstrações contábeis.

Sobre o conceito de Plano de Contas Souza (2012, p.80) descreve:

Podemos definir Plano de Contas como um elenco de contas, com funções determinadas, destinadas à orientação do registro sistemático e analítico dos fatos contábeis ocorridos no Patrimônio das entidades. Essas contas são divididas em dois grandes grupos: Contas Patrimoniais e Contas de Resultado.

Cada entidade deve elaborar e personalizar o seu próprio plano de contas, devido à necessidade de detalhamentos específicos, que um modelo de Plano de Contas geral pode não disponibilizar.

Segundo o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 117).

O elenco de contas representa a estrutura de alocação ou de endereços de contas a serem utilizadas por entidade econômica, para onde são direcionados os fluxos dos registros contábeis. É nessa estrutura de contas que se materializa o reconhecimento das transações econômicas da entidade e que fornece o suporte para a estrutura das demonstrações contábeis.

O elenco de contas está dividido em cinco grandes grupos: (a) Ativo; (b) Passivo e Patrimônio Líquido; (c) Resultado; (d) Variações Patrimoniais; e (e) Encerramento do Resultado. As contas do ativo estão dispostas por ordem decrescente de liquidez, como (a) Ativo Circulante; e (b) Ativo Não Circulante. As contas do passivo estão dispostas por ordem decrescente de exigibilidade, como (a) Passivo Circulante; (b) Passivo Não Circulante; e (c) Patrimônio Líquido.

Devido às particularidades do Terceiro Setor as Normas Brasileiras de Contabilidade editaram a ITG 2002 que contempla a regulamentação das demonstrações contábeis obrigatórias as entidades do terceiro setor, também prevê a regulamentação geral das informações que devem conter na divulgação das demonstrações contábeis, bem como orienta a divulgação das notas explicativas que são consideradas partes integrantes das demonstrações contábeis.

Segundo Souza (2012, p.82):

Com a finalidade de atendimento às necessidades e particularidades das entidades do Terceiro Setor, o Plano de contas deve ser diferenciado em relação ao das demais organizações, em relação às contas específicas que devem compor os relatórios contábeis, de acordo com a atividade preponderante da entidade.

Ainda sobre as especificidades do Plano de Contas para o Terceiro Setor, o Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 117) explica:

Ao reconhecer que algumas práticas contábeis para Entidade sem Finalidade de Lucros são distintas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabelece, entre essas práticas, que terminologias, formas de registro e evidenciação de fatos e transações dessas entidades sejam tratadas de forma específica. Como exemplo é estabelecido que (a) as terminologias Patrimônio Social, Superávit e Déficit sejam utilizadas em substituição às Capital Social, Lucro e Prejuízo, respectivamente; (b) serviço voluntário e renúncia fiscal sejam reconhecidas de forma permutativa, em contas de receita e despesa, transitando pelo passivo.

A lei 12.101/2009 traz várias exigências pertinentes à Contabilidade das entidades do Terceiro Setor, exigências que Pinto e Monello (2010, p.20) explicam:

A adequação da Contabilidade de uma entidade sem fins lucrativos se inicia no plano de contas e este, por sua vez, deve estar lastrado no Estatuto Social, nas normas técnicas e legais aplicáveis. Por esse motivo, antes da reestruturação contábil deve avaliar-se e adequar o Estatuto Social da entidade conforme a nova lei e sua regulamentação.

Quanto à função do plano de contas Padoveze (2009, p.48) afirma:

Um plano de Contas contábil tem como função precípua possibilitar adequada forma de controle de patrimônio da entidade contabilizada. Essa forma de controle se fará pelo registro de todas as transações dos eventos econômicos, em rubricas, através de livros contábeis, de maneira que se tenha, rápida e precisamente, o valor e a descrição dos elementos patrimoniais da entidade, além do valor e da descrição dos principais fatores de gastos e recebimentos.

Para um maior entendimento sobre o Plano de Contas aplicado a entidades do Terceiro Setor, apresentamos o modelo no disposto no Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015, p. 118). (Ver Anexo D)

CAPÍTULO 3 - ESTUDO DE CASO

O estudo de caso é um método qualitativo, cujo objetivo é obter uma análise detalhada de uma unidade, como afirma Souza (2011, p. 102):

O estudo de caso é um dos tipos de pesquisa qualitativa que vem conquistando uma aceitação crescente na área de educação. É caracterizado como um tipo de pesquisa cujo objeto é análise detalhada de uma unidade. Pode caracterizar-se tanto pelo estudo de uma entidade bem definida, quanto de um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa ou uma unidade social. Trata-se de uma investigação que se debruça sobre uma situação específica, procurando descobrir o que é mais essencial e característico. Com relação à apresentação desse tipo de estudo, a pesquisa é evidenciada com característica de forte cunho descritivo.

Segundo Yin (2010, p.39 e 40), o estudo de caso é:

O estudo de caso é uma investigação empírica que

- ✓ Investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em contexto de vida real, especialmente quando
- ✓ Os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes.

A investigação do estudo de caso

- ✓ Enfrenta a situação tecnicamente diferenciada em que existirão muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados, e, como resultado
- ✓ Conta com múltiplas fontes de evidencia, com os dados precisando convergir de maneira triangular, e como outro resultado
- ✓ Beneficia-se do desenvolvimento anterior das proposições teóricas para orientar a coleta e análise de dados.

Segundo Yin (2010, p.141 a 151) existe três princípios que podem ajudar na confirmação e validade das informações no estudo de caso:

Princípio I – Uso de múltiplas fontes de evidencia

Princípio II – Criar uma base de dados do estudo de caso

Princípio III – Manter o encadeamento de evidências

No entanto, este trabalho irá compor, nas páginas a seguir, um estudo de caso para melhor aplicarmos toda teoria estudada até o momento.

3.1 História da Instituição UNIVEM

A Fundação de Ensino Eurípedes Soares da Rocha foi criada por pelo grupo que cuidava do Educandário Dr. Bezerra de Menezes (Marília/SP), liderado por Hygino Muzzi Filho.

Em 08 de agosto de 1967, inicia as atividades da Fundação de Ensino Eurípedes Soares da Rocha (FEESR), contendo apenas três cursos: Direito, Administração e Ciências Contábeis. A instituição já trabalhava com os projetos do governo de modo proporcionar bolsas de estudos para a sociedade.

No ano de 1998, houve a necessidade de expandir o trabalho, colocando mais cursos: Comércio Exterior, Marketing e Análise de Sistemas; Ciência da Computação; e Tradutor. Também, nesse mesmo período, passou a oferecer cursos de especialização na área de Direito, Administração e Ciências Contábeis.

O programa de mestrados iniciou-se em 2002 e foram autorizados pela CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), na área de Direito e Ciência da Computação. Em 2003, a instituição requereu junto ao MEC (Ministério da Educação) seu credenciamento de Centro Universitário, passando a ser Centro Universitário Eurípides de Marília (UNIVEM). E começou a funcionar com seu novo certificado em 2004, oferecendo à sociedade cursos de graduação tecnológica, nas áreas de gestão, design e informática. Surgindo, então, o IST (Instituto Superior de Tecnologia).

Até o momento todos os cursos da instituição eram trabalhados no regime anual, mas em 2013, todo esse critério foi modificado, passando para o regime letivo semestral.

Missão

Promover o desenvolvimento integral de cidadãos, por meio de formação humanista, científica e tecnológica, com visão reflexiva e crítica, capacitando-os a atuar profissionalmente na construção de uma sociedade qualitativamente melhor e socialmente justa.

Princípios

- **Autonomia:** Liberdade com responsabilidade no exercício de sua missão;
- **Empreendedorismo:** Espírito de liderança, iniciativa e compromisso social;
- **Qualidade:** Criar e disponibilizar oportunidades de aprendizado, para o desenvolvimento cultural, político, social e profissional do aluno;
- **Comunicação:** Transmissão de informações de maneira clara, objetiva e transparente;
- **Conhecimento como construção:** O conhecimento é processo em constante evolução;
- **Respeito às pessoas:** Respeitar e conhecer a comunidade interna e externa, desenvolvendo relações cooperativas e duradouras;
- **Ética:** Compromisso alicerçado no mútuo respeito social e profissional;
- **Flexibilidade:** Preparo para atender e definir habilidades necessárias para o cidadão do futuro, capaz de transformar a informação em conhecimento.

Valores

- Assistência e promoção humana;
- Compromisso e corresponsabilidade;
- Engajamento social;
- Pro atividade;

- Qualidade e produtividade;
- Respeitabilidade, pluralidade e diversidade;
- Cidadania e responsabilidade com o meio ambiente;
- Sustentabilidade econômico-financeira.

Finalidade

- Promover e divulgar o Ensino em todos os graus e ciclos, visando ao progresso cultural e social de Marília e do Brasil;
- Manter, provendo com os recursos necessários, de qualquer ordem, os cursos e demais atividades que instale, administre ou dirija, propiciando bolsas de estudo a estudantes;
- Patrocinar estudos e soluções dos problemas de Ensino, em todos os graus e ciclos, sempre com o atendimento das prescrições legais;
- Oferecer cursos de graduação, nas modalidades de bacharelado, licenciatura e superiores de tecnologia, abertos a candidatos que tenham concluído o Ensino Médio ou equivalente e, também, a portadores de diploma de nível superior, que tenham sido classificados em processo seletivo;
- Oferecer cursos sequenciais, de formação específica e de complementação de estudos, conforme a viabilidade e demanda regional;
- Oferecer programas de Pós-graduação, compreendendo *programas lato e stricto sensu*, ou seja, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências do processo seletivo;
- Desenvolver a extensão universitária, aberta a toda a comunidade interna e externa, de forma a atender aos requisitos estabelecidos em programa e mediante aprovação do Conselho Universitário e demais instâncias acadêmicas;
- Produzir a pesquisa e a investigação sistematizada da realidade social do cenário local, regional e nacional, visando à ampliação, sistematização, atualização, aprofundamento e disseminação do conhecimento acadêmico. A pesquisa se constitui numa das principais fontes do ensino e das demais atividades desenvolvidas pelo corpo docente e discente.

Visão de Futuro

“Tornar-se polo gerador e disseminador de conhecimentos, com inserção nacional, promovendo a evolução do ensino e a inclusão social, contribuindo para o desenvolvimento regional e nacional”.

Objetivo Geral

Promover qualificação pessoal e capacitação profissional de excelência, contribuindo para o desenvolvimento da sociedade no atendimento diferenciado da sua clientela, abrindo espaços de inclusão e de transformação social.

Objetivos Específicos

- Estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo, propiciando condições de educação ao homem, como sujeito e agente de seu processo educativo e de sua história, pelo cultivo do saber, em suas diferentes vertentes, formas e modalidades;
- Contribuir para a formação de pessoas aptas para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira;
- Incentivar o trabalho de pesquisa científica, visando ao desenvolvimento da ciência, da tecnologia, da criação e difusão da cultura;
- Promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos, tecnológicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;
- Atuar permanentemente no sentido do aperfeiçoamento cultural e profissional, integrando os conhecimentos de forma articulada, multi e interdisciplinarmente;
- Possibilitar o conhecimento dos problemas do mundo, em particular os nacionais, regionais e locais, prestando serviços especializados à comunidade e estabelecendo com esta uma relação de reciprocidade;

- Promover a extensão, aberta à participação da comunidade, visando à difusão das conquistas e benefícios da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição;
- Promover, no exercício de suas atividades de ensino, pesquisa e extensão, o desenvolvimento harmônico e integrado de sua comunidade, com vista ao bem-estar social, econômico, político e espiritual do homem;
- Preservar os valores éticos, morais, cívicos e cristãos, contribuindo para aperfeiçoar a sociedade, na busca do equilíbrio e bem-estar do homem;
- Desenvolver ações que contribuam para a formação da consciência planetária, visando ao equilíbrio ambiental e à preservação dos direitos humanos.

3.2 INTRODUÇÃO DO ESTUDO DE CASO

A escolha em se realizar o Estudo de caso na Fundação Eurípedes Soares da Rocha deu-se pela acessibilidade das informações e possibilidade em examinar as demonstrações financeiras de uma entidade com certificação CEAS- Certificado Entidade Beneficente de Assistência Social, com o propósito de responder: Qual a importância da Auditoria contábil no terceiro Setor em um processo de Transparência?

Para realização do Estudo de Caso os dados apreciados foram obtidos por meio de uma análise nas Demonstrações contábeis, Balanço Patrimonial e Fluxo de Caixa da Instituição, bem como, por entrevista realizada com o Auditor Interno da Entidade. O método utilizado no presente trabalho, no que tange ao Estudo de caso, foi construído com base em perguntas direcionadas aos Controles Internos, Processo de Prestação de contas, Auditoria e Demonstrações Contábeis.

Em análise aos documentos e demonstrações contábeis, buscamos informações sobre as principais origens das receitas da instituição e como se dividem as Gratuitudes da Entidade, demonstrado pelas notas explicativas, conforme descritos nas tabelas abaixo:

Tabela 10 - Origem da Receita

	<u>Nota</u>	<u>2.014</u> <u>R\$</u>	<u>2.013</u> <u>R\$</u>
RECEITAS OPERACIONAIS	2.n		
Sem Restrição			
Receitas dos Cursos de Graduação		19.978.705	17.478.853
Receitas dos Cursos de Pós Graduação		1.676.967	1.611.496
Receitas dos Cursos de Mestrado		1.387.311	1.258.813
Receitas Financeiras		502.425	202.630
Demais Receitas		2.036.827	2.599.396
Gratuidades - Curso de Graduação	8	1.981.177	2.063.405
Gratuidades – PROUNI	8	2.775.626	2.653.206
Gratuidades - Projetos Sociais	8	319.623	368.617
		30.658.662	28.236.416

Fonte: Demonstrações Contábeis – UNIVEM.

Podemos observar com base nas Demonstrações Contábeis que as Receitas com Gratuidades representam um número expressivo em relação ao total de receitas obtidas pela entidade, assegurando seu papel social em desenvolver capacitação profissional, proporcionando melhor desempenho na inserção profissional no mercado de trabalho e cumprindo exigências legais. O quadro que se segue demonstra como são distribuídas as bolsas de estudo e as leis que asseguram sua distribuição:

Tabela 11 - Gratuidades

Área	2014				
	Qtde Matriculados	Bolsa Parcial Gratuidade (Lei nº 12.101/09)	Bolsa Integral Gratuidade (Lei nº 12.101/09)	Bolsa Parcial PROUNI (Lei 11.096/05)	Bolsa Integral PROUNI (Lei 11.096/05)
Graduação	2.540	207	138	241	199

	2014	2013
Receitas de atividade Educacionais	14.340.328	12.792.342
Total das Receitas efetivas	14.340.328	12.792.342
Bolsas PROUNI	2.775.626	2.653.206
Bolsa Integral PROUNI (Lei 11.096/05)	1.731.913	1.713.287
Bolsa Parcial PROUNI (Lei 11.096/05)	1.043.713	939.919
Bolsas Gratuidades	1.981.177	2.063.405
Bolsa Integral Gratuidade (Lei nº 12.101/09)	1.157.363	955.599
Bolsa Parcial Gratuidade (Lei nº 12.101/09)	823.813	1.107.805
Projetos Sociais	319.623	368.617
Total de Bolsas/Gratuidades	5.076.426	5.085.228
Total das Receitas c/Gratuidades	19.416.754	17.877.569
Percentual Aplicado s/ Receitas Efetivas	35,40%	39,75%
Percentual Aplicado s/ Total das Receitas	26,14%	28,44%

Os Projetos Sociais, com base na L.O.A.S. (Lei Orgânica da Assistência Social), tem como objetivo promover a defesa dos direitos e a cidadania das crianças, adolescentes e idosos, assim como melhorar a sua qualidade de vida, promovendo ações sociais junto a comunidade.

Fonte: Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras.

As prestações de Contas realizadas pela entidade, com finalidade específica de atender à legislação e obter certificações são:

Prestação de contas ao MEC, com finalidade de certificação prevista pela lei 12.101/2009, anteriormente prestada ao CNAS para obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, e ainda, comprovação de Bolsas PROUNI;

- Prestação de Contas ao MJ- Ministério da Justiça- Utilidade Pública Federal;
- Prestação de Contas ao Ministério da Justiça, Secretaria e Cidadania- Utilidade Pública Estadual;
- Prestação de Contas Conselho Municipal- Utilidade Municipal;
- SICAP- Sistema de Prestações de Contas do Ministério Público

- As obrigações acessórias cumpridas pela entidade, mesmo possuindo enquadramento jurídico como imune de impostos são:
- DIPJ- Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;
- DIRF- Declaração de Imposto de Renda na Fonte;
- DACON- Declaração de Contribuições Sociais;
- DCTF-Declaração de Contribuições e tributos Federais;
- SIG-ISS- Sistema Integrado para gerenciamento do ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

As prestações de Contas para a mantenedora, associados, diretoria e o público interno, com a finalidade de controle das atividades são: Demonstrações contábeis, contendo notas explicativas, parecer do conselho fiscal, relatório de Auditoria interna e externa.

Tabela 12 – Parecer do Conselho Fiscal

PARECER DO CONSELHO FISCAL		
Os membros do Conselho Fiscal da FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”, no exercício de suas funções legais e estatutárias, examinaram as Demonstrações Contábeis do exercício findo em 31/12/2014 e emitiram sua aprovação.		
William Eleazar Nemer	Nelson Cezario Motta	Antonio Beiro
C.P.F.: 033.230.488-49	C.P.F.: 407.682.608-68	C.P.F.: 034.050.878-72

Fonte: UNIVEM

Tabela 13 – Parecer do Auditor

<p style="text-align: center;">ACS AUDITORES Alberto Francisco Costa</p> <p>RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</p> <p> Ao Presidente da FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM C.N.P.J.(M.F.) 52.059.573/0001-94 Marília - SP</p> <p>Examinamos as demonstrações contábeis da FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2014 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio social e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.</p> <p>Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis</p> <p>A administração da FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil para pequenas e médias empresas – Pronunciamento Técnico CPC 395 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, adotadas a Entidade sem fins lucrativos de acordo com a ITA 2002 e NBC TG 1000, e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.</p> <p>Responsabilidade dos auditores independentes</p> <p>Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.</p> <p>Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Entidade para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Entidade. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.</p>	<p style="text-align: center;">ACS AUDITORES Alberto Francisco Costa</p> <p>Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.</p> <p>Opinião</p> <p>Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM em 31 de dezembro de 2014, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil para pequenas e médias empresas.</p> <p>Ênfase</p> <p>Conforme mencionado na nota explicativa 10, a Fundação mantém discussões no esfera administrativo e judicial de cobranças de tributos e contribuições. Amparada nos dispositivos constitucionais e no Código Tributário Nacional e na opinião do assessor jurídico a Fundação entende ser imune à cobrança de qualquer contribuição. Diante desse argumento, nenhuma provisão para contingências foi registrada na contabilidade para fazer face a eventuais desfechos desfavoráveis na cobrança dos mesmos, decorrentes da hipótese de perda do controle de imunidade.</p> <p style="text-align: right;">Aracatuba (SP), 12 de fevereiro de 2015.</p> <p style="text-align: right;">Alberto F. Costa Contador CRC 15P14292/O-0</p>
--	---

Fonte: UNIVEM.

Para geração de informações aos órgãos reguladores e aos “stakeholder” as ferramentas e os mecanismos utilizados pelo UNIVEM, é a utilização de dois sistemas para registro, controle e geração de informações na Instituição, sendo:

No Sistema Corporativo chamado “Gestor”, o trabalho é realizado com três módulos:

- Gestor Financeiro: Utilizado principalmente para registro e controle de geração e recebimento das mensalidades, bolsas e gratuidades dos alunos da Instituição;
- Gestor Corporativo: Utilizado principalmente para registro e controle do patrimônio e contas a pagar da Instituição;
- Gestor Acadêmico: Utilizado principalmente para registro e controle de aulas, professores e notas da Instituição.

O Sistema TOTVS (RM), é realizado em dois módulos:

- TOTVS Folha: Utilizado principalmente para registro e controle da folha de pagamento da Instituição;

- TOTVS Contábil: Utilizado para geração das informações contábeis.

As informações geradas são disponibilizadas pelas áreas para integração em regimes semanais, mensais, sendo possível obter informações contábeis precisas e com rapidez.

Com a finalidade de assegurar a qualidade das informações, a entidade possui alguns controles internos, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Tabela 14 – Controle Interno

TIPOS DE CONTROLE INTERNO
Relatório Segregado de Receitas
Relatório Segregado de Despesas
Relatório Segregado de Gratuidades
Controle de Contas a Pagar
Controle de Contas a Receber
Controle de Ativo Imobilizado
Controle de Materiais em Estoque
Plano de Centro de Custos
Controle de Custos das Gratuidades – Isenções
Análise socioeconômica de alunos carentes
Controle Contábil individualizado de Convênios
Controle Contábil individualizado de Projetos Sociais

Fonte: UNIVEM

Em resposta aos questionários realizados ao Auditor interno sobre os controles adotados pela instituição, o mesmo enfatizou a importância desse procedimento para a auditoria interna e externa. Koga (2015, p.01) afirma:

Todo controle interno, proporciona maior confiabilidade das informações para fins de controle da administração, melhoria dos relatórios gerenciais e maior eficiência na tomada de decisões da administração. Na prática, para Auditoria Interna e Externa, quanto melhor forem os controles adotados pela

Instituição, menor serão os testes de auditoria e quanto menor forem os controles, maior serão os testes de auditoria.

Quando se fala em transparência, o auditor também coloca o controle interno como algo importante para agregar na obtenção dos Certificados de Entidades Beneficentes:

Koga (2015, p.01):

Um controle interno eficiente resultará em uma prestação de contas idônea, transparente e confiável. Através da prestação de contas dessas informações e respectiva aprovação pelos órgãos competentes é que se obtêm os certificados de Entidades Beneficentes garantindo seus benefícios fiscais e imunidades previstas na constituição. A grande maioria dos certificados são renovados periodicamente por isso, a extrema relevância de se ter e manter bons controles internos na Instituição para uma prestação de contas transparente e confiável.

Constatamos, ainda, que os controles internos realizados na Instituição podem ser divididos em contábil e administrativo, onde os principais procedimentos adotados são:

Tabela 15 – Controles contábeis e Controles administrativos

CONTROLES CONTÁBEIS	CONTROLES ADMINISTRATIVOS
<ul style="list-style-type: none"> a) Conciliação mensal das informações contábeis com os relatórios oficiais; b) Segregação de funções na equipe de contabilidade bem como acesso individual ao sistema contábil através de senha pessoal; c) Sistema contábil parametrizado com níveis hierárquicos de utilização através de senha pessoal (registro, edição, manutenção e exclusão); d) Sistema de abertura e encerramento do mês contábil efetuado mensalmente; e) Comunicação mensal com os departamentos de TI, RH e 	<ul style="list-style-type: none"> a) Divulgação clara de políticas internas através de Ofícios e Comunicados, emitidos pela Administração para todos os colaboradores; b) Reuniões periódicas da Administração com gestores e equipes para manutenção e acompanhamento da Gestão da Instituição; c) Revisões periódicas e pontuais da Auditoria Interna em processos e procedimentos da Instituição; d) Fluxo de caixa financeiro elaborado diariamente e discutido com a Administração semanalmente;

<p>Tesouraria para validação e conclusão do mês contábil;</p> <p>f) Elaboração do balancete contábil mensalmente conforme legislação vigente;</p> <p>g) Revisão e aprovação do balancete contábil mensal pela Auditoria Interna;</p> <p>h) Apresentação mensal a Pró-Reitoria do fechamento contábil mensal;</p> <p>i) Inventário mensal de controle de estoque e inventário anual dos itens do ativo fixo;</p> <p>j) Auditoria externa efetuada semestralmente com parecer de auditoria externa emitida anualmente;</p> <p>k) Informações contábeis salvas diariamente em servidores com backups diários.</p>	<p>e) Apuração mensal do Resultado financeiro gerencial por cursos e departamentos e apresentação para Administração;</p> <p>f) Elaboração anual do Orçamento da Instituição e acompanhamento mensal de realização (Real x Orçado); e</p> <p>g) Participação da Administração e/ou Gestores em Eventos, Cursos e Congressos relacionados ao negócio da Instituição;</p>
--	---

Fonte: UNIVEM

As entidades do Terceiro Setor, de modo geral, têm obrigatoriedade em apresentar as demonstrações contábeis de forma segregada e com notas explicativas coerentes às mutações, a entidade objeto de estudo, elabora as seguintes demonstrações:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício;
- DOAR- Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos;
- DMPL- Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido;
- DFC- Demonstração de Fluxo de caixa.

Os processos de presta o de contas da institui o são elaborados em conjunto pelos departamentos de contabilidade, controladoria e NAS- Núcleo de Assistência Social. Com base nas demonstra es e Notas explicativas percebemos a presente busca em melhoria nos processos, todos os processos de presta o de contas são sustentados por informa es contábeis detalhadas no plano de contas, em grupos de contas, rubricas e plano de centro de custos específicos, para receber a contabiliza o das gratuidades na modalidade de bolsa de estudos e projetos assistenciais. Com rela o a veracidade das informa es apresentadas nas demonstra es contábeis, mensalmente  

efetuado a revisão do balancete contábil pelo Auditor Interno e após aprovação o balancete final é encaminhado a Administração da Instituição. Os principais procedimentos efetuados pelo Auditor são:

- Teste documental por amostragem;
- Entrevistas com gestores;
- Análise de variação de saldos por períodos;
- Avaliação do ambiente de tecnologia; e
- Avaliação de controles internos.

Contudo, observamos que a entidade está enquadrado nos padrões exigíveis para transmitir o máximo de informações necessárias para obtenção da Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social e adepta aos modelos exigíveis de prestação de contas e transparência, tanto para o público interno, quanto para o público externo.

3.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa utilizou-se da metodologia de estudo de caso para seu desenvolvimento, e tem como finalidade responder o questionamento central: Qual a importância da Auditoria contábil no terceiro Setor em um processo de Transparência?

Após visitas técnicas, avaliação do material coletado, dos questionários aplicados e da análise das demonstrações contábeis completas incluindo as notas explicativas disponibilizada pela entidade objeto de estudo identificamos que tais demonstrações são elaboradas de forma clara e de fácil entendimento e interpretação, foi possível identificar que todas as informações necessárias, rotinas periódicas, fluxo de informações, todos os procedimentos adotados pela instituição estão em consonância com a legislação vigente e operam com a finalidade de assegurar o cumprimento adequado das obrigações principais e acessórias, tais como a prestação de contas para os diversos públicos de forma transparente. Salientamos em especial a importância das demonstrações

contábeis no processo de prestações de contas aos órgãos certificadores que a entidade tem obrigatoriedade na forma da lei, bem como para toda a sociedade de forma ampla.

Para ampliar o grau de confiança e obter melhorias constante e significativas a entidade adota a ferramenta de auditoria interna para assegurar a qualidade dos controles internos, contribuindo para o trabalho de análise e avaliação da auditoria externa que valida os procedimentos operacionais e de controle para que as demonstrações sejam auditadas de forma segura, assim enfatizamos a importância da auditoria para garantir a qualidade da informação no processo de prestação de contas e transparência. O Auditor externo em parceria com a Auditoria Interna executa um trabalho periódico na entidade e conduz um exame detalhado e aprimorado nas demonstrações contábeis, sendo seu papel essencial na construção de uma contabilidade fidedigna que garanta a transparência e visa assegurar a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

A presente pesquisa está restrita à avaliação da importância da Auditoria nas entidades do terceiro setor e nas prestações de contas, e busca contribuir para a pesquisa acadêmica, gerando oportunidades para futuros pesquisadores a dar continuidade e aprofundamento nas pesquisas sobre o tema.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 590 p.

ATTIE, Wiliam. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009. 624 p.

BARRAGAN, Luciana Gavazzi. Controle interno: **Diagnostico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do Terceiro Setor.** Dissertação apresentada ao Centro Universitário Alvares Penteado – UNIFECAP, como requisito para a obtenção de título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica. São Paulo, 01 de junho de 2005.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 2.554.** Brasília-DF, 1998. Disponível em: http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/45273/Res_2554_v3_P.pdf. Acesso em: 09 de outubro de 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** Brasília-DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 de maio de 2015.

_____. Lei Complementar nº123/06, de 14 de dezembro de 2006. Dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,** Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 02 de agosto de 2015.

_____. Lei nº. **8.742 de 07 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,** Brasília, DF, 08 dez. 1993. Disponível em: <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1993/8742.htm>. Acesso em: 23 de maio de 2015.

_____. Lei nº. **9.394, de 20 de dezembro 1996.** Dispõe e Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 dez. 1996.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm Acesso em: 16 de maio de 2015.

_____. Lei nº. **9.790 de 23 de março de 1999.** Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,** Brasília, DF, 24 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm. Acesso em: 12 nov. 2010.

_____. Lei nº. **10.825, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2003**. Dispõe sobre a nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 dez. 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 16 de maio de 2015.

BRASIL. Lei nº. **12.101, de 27 de Novembro de 2009**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 nov.2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm> Acesso em: 16 de maio de 2015

CHIARATTI, Alexandre; e PINTO, Ivan. **Transparência e credibilidade são algumas das vantagens da auditoria no Terceiro Setor**. Disponível em: [http:// feag.com.br/v2/noticias. php?id=35](http://feag.com.br/v2/noticias.php?id=35)> Acesso em: 22 de maio de 2015.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: Um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: SENAC, 2000. 171 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Brasília: CFC, 2015. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf >. Acesso em: 12 de outubro de 2015.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: <http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf>. Acesso em: 16 de outubro de 2015.

COSTA, Eduardo Nascimento da. **O Controle Interno nas Organizações de Terceiro Setor do Município De Londrina**. Centro Universitário Filadélfia – UniFil. Outubro de 2011. Disponível em: http://www.unifil.br/portal/arquivos/publicacoes/paginas/2011/12/400_531_publicpg.pdf. Acesso em: 29 de agosto de 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000

CRUZ, Célia. **Ética e Transparência: Duas importantes ferramentas na captação de recursos**. REVISTA FILANTROPIA – São Paulo, julho/agosto de 2002. Disponível em:<<http://www.idis.org.br/midia/eticatransp.htm>> Acesso em 23 de maio de 2015.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ITG 2002 (R1) - ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/norma-brasileira-contabilidade-nbc-itg-2002-r1.htm>>. Acesso em 16 de outubro de 2015.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E; GELBCKE, E. R; SANTOS, A. dos. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades - de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOGA, Elder. **Entrevista**. Cargo: Auditor Interno. 07 de outubro de 2015.

MAGNUS, Cristina de Oliveira. **Controle interno financeiro em uma entidade sem fins lucrativos**. 2007. 49 folhas. Monografia do Curso de Ciências Contábeis: Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis293891>>. Acesso em: 29 de agosto de 2015.

MARETH, T.; SALVALAIO, D.; RIBEIRO, C. F. **Balço social em uma instituição de ensino superior no Rio Grande do Sul**. ConTexto, v. 10, n. 17, 2010. p. 20.

MARCOVITCH, Jacques. **Da Exclusão à Coesão Social: Profissionalização do Terceiro Setor**. In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 529 p.

MEUWISSEN, Roger; SCHELLEMAN, Caren; VAASSEN, Eddy. **Controle interno e sistemas de informação contábil: sob a ótica de empresas privadas e públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013. 376 p.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho. São Paulo, 2004. 140p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em:< www.fea.usp.br >. Acesso em 30 de Maio 2015.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: princípios e técnicas** . 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1992. 166 p.

MUNIZ, Juliane Russo Silva Spínola; FILHO, Mauricio Rodrigues; SILVA, Patrícia Viviane Belamoli. **A importância dos controles internos e gerenciais nas entidades do terceiro setor para gestão adequada ênfase no fluxo de caixa**. 2009. 66 p. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis) – Fundação de Ensino Soares da Rocha, 2009.

NBC - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **T 15 - Informações de natureza social e ambiental**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t15.htm>>. Acesso em: 06 de maio de 2015.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diego Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 255 p.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Manual de contabilidade básica: Contabilidade introdutória e intermediária.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PINTO, Ivan; MONELLO, Ricardo. **Principais reflexos contábeis da nova lei da filantropia.** Revista Filantropia & Gestão Social, São Paulo, n. 45, p.20-22, mar/abr.2010.

SOUZA, Bruno Carlos; BORINELLI, Márcio Luiz. **Controladoria.** Curitiba, PR: IESDE Brasil, 2009. 229 p.

SOUZA, Marlene de Fátima Campos. **Contabilidade do terceiro setor.** São Paulo: Letras do pensamento, 2012. 164 p.

SOUZA, Marlene de Fátima Campos. **Uma Contribuição da Contabilidade na melhoria do processo das prestações de contas nas entidades do terceiro setor.** Estudo de Caso: Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha” - UNIVEM- 2011. 182 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor Criação de ONGs e estratégias de atuação.** 3ª ed. São Paulo, Atlas, 2007. 339 p.

YIN, Robert K. – **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

ANEXOS

Anexo A – Demonstrações Contábeis

FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA
C.N.P.J - 52.059.573/0001-94

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014 E 2013
(valores expressos em reais)

ATIVO		2014	2013	PASSIVO		2014	2013
		R\$	R\$			R\$	R\$
Circulante	Nota	5.268.589	5.057.414	Circulante	Nota	4.254.989	4.805.136
Caixa e Equivalentes	2.a	2.556.857	1.459.611	Fornecedores		249.976	106.091
Mensalidades a Receber	2.b	3.366.342	4.515.506	Obrigações Trabalhistas e Tributárias	2.j	2.334.029	2.114.764
(-) Provisão p/ Perdas	2.c	(1.484.105)	(1.822.761)	Férias a Pagar		501.681	654.613
Créditos Diversos	2.d	106.027	100.174	Empréstimos Financeiros	6	50.470	94.307
Adiantamentos	2.e	80.001	78.869	Obrigações Diversas		197.877	1.006.161
Estoque	2.f	22.756	15.814	Contribuições Escolares a Apropriar	2.i	920.966	829.180
Créditos Educativos	2.g	502.512	614.016				
Despesas Antecipadas		118.200	96.184				
Não Circulante		62.320.854	62.904.706	Não Circulante		978.198	1.457.923
Realizável a Longo Prazo		1.295.772	1.264.523	Exigível a Longo Prazo		978.198	1.457.923
Créditos Educativos	2.g	-	333.048	Empréstimos e Financiamentos	6	29.441	77.798
Depósito Judicial		1.255.772	871.475	Provisão para Contingências	2.m	671.886	1.300.125
Convênio Santander		40.000	60.000	Obrigações Diversas		276.871	-
Investimentos Imobilizado/Intangível	2.h	61.025.082	61.640.183	Patrimônio Líquido		62.356.246	61.699.062
Investimentos		6.039	6.039	Patrimônio Social		61.699.062	61.076.979
Imobilizado		64.451.240	63.893.397	Superávit/Déficit do exercício	7.a	657.184	622.083
(-) Depreciações Acumuladas Intangível		(3.441.038)	(2.268.092)				
		8.840	8.840				
TOTAL		67.589.443	67.962.120	TOTAL		67.589.443	67.962.120

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras

FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA C.N.P.J - 52.059.573/0001-94

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO DOS EXERCÍCIOS FINDOS
EM 31 DEZEMBRO DE 2014 e 2013 EM REAIS.

	2014	2013
1 - RECEITAS		
1.1 - Receita de Prestação de Serviços Educ.	26.121.892	23.770.988
1.2 - Resultado não-operacionais	2.036.827	2.599.396
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS		
2.1 - Outros custos dos serviços vendidos	(9.797.489)	(9.275.769)
2.2 - Energia, serviços de terceiros e outras despesa	(11.316.452)	(10.702.936)
3 - RETENÇÕES		
3.1 - Depreciação, amortização e exaustão	(1.172.946)	(1.149.897)
4 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE	5.871.833	5.241.782
5 - VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
5.1 - Receitas financeiras	502.425	202.630
6 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR	6.374.258	5.444.411
7 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
7.1 - Empregados		
Salários e encargos	5.630.219	4.664.292
7.2 - Financiadores		
Juros	86.855	158.036
7.3 - Superávit/déficit do exercício	657.184	622.083

FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA
C.N.P.J - 52.059.573/0001-94

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO PARA OS EXERCÍCIOS
FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014 E 2013
(valores expressos em reais)

	Nota	2.014 R\$	2.013 R\$
RECEITAS OPERACIONAIS	2.n		
Sem Restrição			
Receitas dos Cursos de Graduação		19.978.705	17.478.853
Receitas dos Cursos de Pós Graduação		1.676.967	1.611.496
Receitas dos Cursos de Mestrado		1.387.311	1.258.813
Receitas Financeiras		502.425	202.630
Demais Receitas		2.036.827	2.599.396
Gratuidades - Curso de Graduação	8	1.981.177	2.063.405
Gratuidades - Prouni	8	2.775.626	2.653.206
Gratuidades - Projetos Sociais	8	319.623	368.617
		30.658.662	28.236.416
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA			
Devoluções de Mensalidades e Taxas		(444.566)	(239.863)
Desconto Institucional		(1.552.951)	(1.423.539)
		(1.997.518)	(1.663.402)
RECEITA LÍQUIDA		28.661.145	26.573.014
CUSTOS E DE SPE SAS OPERACIONAIS			
Custos dos serviços educacionais		(9.797.489)	(9.275.769)
		(9.797.489)	(9.275.769)
RESULTADO BRUTO		18.863.656	17.297.245
DE SPE SAS OPERACIONAIS	2.o		
Administrativas e Gerais		(2.601.246)	(2.916.058)
Despesas com Pessoal		(5.630.219)	(4.664.292)
Gratuidades Concedidas	8	(4.756.803)	(4.716.611)
Gratuidades Projetos Sociais	8	(319.623)	(368.617)
Despesas com Assistência Social		(239.289)	(198.327)
Bolsas/Convênios		(2.750.295)	(1.784.511)
Despesas Financeiras		(86.855)	(158.036)
Outras Despesas		(1.822.141)	(1.868.710)
Isenção Previdenciária e Fiscal	9	3.739.519	2.992.847
(-) Isenção Previdenciária e Fiscal	9	(3.739.519)	(2.992.847)
		(18.206.471)	(16.675.162)
SUPERÁVIT DO PERÍODO		657.184	622.083

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras

**DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO PARA OS
EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014 E 2013**
(Valores em reais)

	Patrimônio Social	Superávit/ do Exercício	Total
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2012	<u>14.726.057</u>	<u>449.903</u>	<u>61.150.136</u>
Superávit do exercício de 2012 que se transfere par	449.903	(449.903)	-
Superávit do exercício de 2013	-	622.083	622.083
Ajuste de Avaliação Patrimonial que se transfere par	45.974.175	-	-
Ajuste de Exercícios Anteriores	(73.157)	-	(73.157)
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2013	<u>61.076.978</u>	<u>622.083</u>	<u>61.699.062</u>
Superávit do exercício de 2013 que se transfere par	622.083	(622.083)	-
Superávit do exercício de 2014	-	657.184	657.184
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014	<u>61.699.061</u>	<u>657.184</u>	<u>62.356.246</u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA - INDIRETO
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2014 E 2013
 (valores expressos em reais)

1 - DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS:	2014	2013
(A) Resultado Líquido Ajustado		
Superávit	657.184	622.083
Balx Ativo Investimentos Imobilizado	329.871	298.765
Depreciação e Amortização	1.172.946	1.149.897
Ajustes de exercícios anteriores	-	(73.157)
Provisão para Devedores Duvidosos	(338.657)	360.731
(=) Superávit	<u>1.821.344</u>	<u>2.358.319</u>
(B) Acréscimo e Decréscimo do Ativo Circulante		
Mensalidades a Receber	1.149.165	147.129
Créditos Diversos	(5.852)	440.230
Adiantamentos	(1.132)	13.100
Estoque	(6.942)	(2.463)
Créditos Educativos	111.504	(256.828)
Despesas Antecipadas	(22.016)	(21.498)
(=) Acréscimo/Decréscimo Ativo Circulante	<u>1.224.726</u>	<u>319.671</u>
(C) Acréscimo e Decréscimo do Ativo Não Circulante		
Credul	333.048	1.946
Depósitos Judiciais	(84.297)	(138.248)
Créditos Diversos	20.000	20.000
(=) Acréscimo/Decréscimo Ativo Não Circulante	<u>(31.249)</u>	<u>(116.302)</u>
(D) Acréscimo e Decréscimo do Passivo Circulante		
Fornecedores	143.884	26.573
Obrigações Trabalhistas e Tributárias	219.266	146.879
Férias a Pagar	(152.932)	(77.562)
Obrigações Diversas	(808.304)	(63.723)
Contribuição e sociais a apropriar	91.786	(110.579)
(=) Acréscimo/Decréscimo Passivo Circulante	<u>(506.300)</u>	<u>(78.412)</u>
(E) Acréscimo e Decréscimo do Passivo Não Circulante		
Obrigações Diversas	276.871	-
Prov. Contingências	(708.239)	466.456
(=) Acréscimo/Decréscimo Passivo Não Circulante	<u>(431.368)</u>	<u>466.456</u>
1-TOTAL DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS (A+B+C+D+E)	2.077.153	2.949.732
2 - DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS:		
Aquisição do Imobilizado	(887.714)	(781.690)
TOTAL DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS	(887.714)	(781.690)
3 - FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO:		
Empréstimos (PC)	(43.837)	(791.096)
Empréstimos (NC)	(48.357)	35.602
TOTAL DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	(92.193)	(755.494)
VARIAÇÃO DAS DISPONIBILIDADES (1+2+3)	<u>1.097.245</u>	<u>1.412.548</u>
SALDO DAS DISPONIBILIDADES NO INÍCIO DO EXERCÍCIO	1.459.611	47.063
SALDO DAS DISPONIBILIDADES NO FIM DO EXERCÍCIO	<u>2.556.857</u>	<u>1.459.611</u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras

RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO

Senhores Membros da Assembléia Geral:

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”

CNPJ – 52.059.573/0001-94

Em cumprimento às disposições legais e estatutárias, submetemos à apreciação de Vossas Senhorias o Balanço Patrimonial encerrado em 31 de dezembro de 2014 e as respectivas Demonstrações Contábeis elaboradas nas formas da legislação vigente, bem como o Parecer do Auditor Independente. A Instituição é uma Fundação Civil sem fins lucrativos, fundada em 08 de agosto de 1967 e tem como objetivo a prestação de serviços educacionais de nível superior, lato e stricto sensu, promovendo atendimento a pessoas carentes, de acordo com a legislação vigente, por meio de programas sociais (Bolsas de Estudo) e prestação de serviços à comunidade. No exercício de 2014, a Receita total da Instituição atingiu o valor de R\$ 30.658.662,38 sendo que deste total, R\$ 26.121.891,88 refere-se à Receita de prestação de serviços educacionais deduzidas de devoluções e descontos institucionais e R\$ 2.539.252,76 referente a demais receitas, tais como outras taxas/receitas, doações, e receitas financeiras, conforme descrito abaixo:

Composição dos valores	
Receita de Prestação de Serviços Educ.	R\$ 28.119.409,62
Outras Receitas	R\$ 2.036.827,33
Total de Receita de Prest. De Serv. Educ.	R\$ 30.156.236,95
Receitas Financeiras	R\$ 502.425,43
Receitas Totais	R\$ 30.658.662,38
(-) Devoluções / Descontos Institucionais	(R\$ 1.997.517,74)
Total Geral	R\$ 28.661.144,64

Os gastos com gratuidades compõem-se em bolsas de estudos integrais e parciais, e representaram um investimento social da ordem de R\$ 1.981.176,74 a alunos atendidos diretamente pela instituição, sendo também destinados R\$ 2.775.626,25 em Bolsas Integrais e Parciais aos alunos incluídos pelo Programa Universidade para Todos - PROUNI. Ainda com programas e ações sociais o montante de R\$ 319.623,34, totalizando os gastos com Assistência Social no ano de 2014 o montante de R\$ 5.076.426,33 em atendimento às normas legais, com Programas / Projetos e Ações Sociais destinadas a crianças, adolescentes, idosos, cidadania e saúde e demais serviços oferecidos à sociedade. As bolsas de estudos e os gastos com Assistência Social, por meio de convênios filantrópicos com entidades assistenciais coligadas, no atendimento gratuito a pessoas carentes, representaram 26,14% do total da receita com gratuidades conforme demonstrado na Nota Explicativa nº 8, atendendo, portanto o definido em lei. Houve, também, no ano de 2014 investimentos no Ativo Imobilizado no montante de R\$ 887.714,08 bem como nas atividades operacionais, sendo que os gastos com pessoal docente e administrativo no montante de R\$ 14.899.615,27, acrescido de R\$ 386.676,41

com serviços técnicos de terceiros, totalizando o valor de R\$ 15.286.291,68, representando 54,36% da receita de prestação de serviços educacionais.

Colocamo-nos a disposição de Vossas Senhorias para prestar-lhes os esclarecimentos eventualmente necessários.

Marília (S.P.), 31 de Dezembro de 2014.

Dr. Luiz Carlos de Macedo Soares

Presidente da Mantenedora

Hildebrando Tenório Gomes

1º Tesoureiro

Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis

Ao Presidente da
FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM
C.N.P.J.(M.F.) 52.059.573/0001-94
Marília - SP

Examinamos as demonstrações contábeis da FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2014 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio social e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da FUNDAÇÃO DE ENSINO EURÍPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil para pequenas e médias empresas – Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aplicadas a Entidades sem Fins Lucrativos de acordo com a ITG 2002 e NBC TG 1000, e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Entidade para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Entidade. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da FUNDAÇÃO DE ENSINO EURIPIDES SOARES DA ROCHA – UNIVEM em 31 de dezembro de 2014, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil para pequenas e médias empresas.

Ênfase

Conforme mencionado na nota explicativa 10, a Fundação mantém discussões na esfera administrativa e judicial de cobranças de tributos e contribuições. Amparada nos dispositivos constitucionais e no Código Tributário Nacional e na opinião da assessoria jurídica a Fundação entende ser imune à cobrança de qualquer Contribuição. Diante desse argumento, nenhuma provisão para contingências foi registrada na contabilidade para fazer face a eventuais desfechos desfavoráveis na cobrança dos mesmos, decorrentes da hipótese de perda da condição de imunidade.

Araçatuba (SP), 12 de fevereiro de 2.015.

Alberto F. Costa
Contador CRC 1SP164292/O-0

Anexo B – Entrevista com Auditor Interno

1. Quais os controles internos adotados pela instituição?

Controles contábeis

Principais procedimentos adotados:

- a) Conciliação mensal das informações contábeis com os relatórios oficiais;
- b) Segregação de funções na equipe de contabilidade bem como acesso individual ao sistema contábil através de senha pessoal;
- c) Sistema contábil parametrizado com níveis hierárquicos de utilização através de senha pessoal (registro, edição, manutenção e exclusão);
- d) Sistema de abertura e encerramento do mês contábil efetuado mensalmente;
- e) Comunicação mensal com os departamentos de TI, RH e Tesouraria para validação e conclusão do mês contábil;
- f) Elaboração do balancete contábil mensalmente conforme legislação vigente;
- g) Revisão e aprovação do balancete contábil mensal pela Auditoria Interna;
- h) Apresentação mensal a Pró-Reitoria do fechamento contábil mensal;
- i) Inventário mensal de controle de estoque e inventário anual dos itens do ativo fixo;
- j) Auditoria externa efetuada semestralmente com parecer de auditoria externa emitida anualmente;
- k) Informações contábeis salvas diariamente em servidores com backups diários.

Controles administrativos

Principais procedimentos adotados:

- a) Divulgação clara de políticas internas através de Ofícios e Comunicados, emitidos pela Administração para todos os colaboradores;
- b) Reuniões periódicas da Administração com gestores e equipes para manutenção e acompanhamento da Gestão da Instituição;

- c) Revisões periódicas e pontuais da Auditoria Interna em processos e procedimentos da Instituição;
- d) Fluxo de caixa financeiro elaborado diariamente e discutido com a Administração semanalmente;
- e) Apuração mensal do Resultado financeiro gerencial por cursos e departamentos e apresentação para Administração;
- f) Elaboração anual do Orçamento da Instituição e acompanhamento mensal de realização (Real x Orçado); e
- g) Participação da Administração e/ou Gestores em Eventos, Cursos e Congressos relacionados ao negócio da Instituição;

2. Qual a importância do controle interno na auditoria interna e externa?

O controle interno é de extrema importância para a Auditoria Interna e Externa bem como para todos os demais departamentos de uma Instituição seja ela com ou sem fins lucrativos. Todo controle interno, proporciona maior confiabilidade das informações para fins de controle da administração, melhora dos relatórios gerenciais e maior eficiência na tomada de decisões da administração.

Na prática, para Auditoria Interna e Externa, quanto melhor forem os controles adotados pela Instituição, menor serão os testes de auditoria e quanto menor forem os controles, maior serão os testes de auditoria.

3. Qual a relação do controle interno e prestação de contas para a obtenção dos certificados de Entidades Beneficentes?

Um controle interno eficiente resultará em uma prestação de contas idônea, transparente e confiável. Através da prestação de contas dessas informações e respectiva aprovação pelos órgãos competentes é que se obtém os certificados de Entidades Beneficentes garantindo seus benefícios fiscais e imunidades previstas na constituição. A grande maioria dos certificados são renovados periodicamente por isso, a extrema relevância de se ter e manter bons controles internos na Instituição para uma prestação de contas transparente e confiável.

4. Qual o fluxo de documentação até chegar na contabilidade?

Notas Fiscais (Material e Serviço): O Departamento de Compras (Almoxarifado) efetua o recebimento da NF e produtos. Concluído o recebimento, encaminha NF/Boleto para Tesouraria efetuar o pagamento. Feito o pagamento, a NF e comprovante de pagamento são encaminhadas para a Contabilidade para verificação da correta contabilização e arquivo dos documentos.

Contratos: Gestores responsáveis pelo fechamento de contratos, após assinaturas do documento, encaminham para a contabilidade para verificação da correta contabilização e arquivo dos documentos.

Extratos bancários: Tesouraria encaminha mensalmente a Contabilidade extratos bancários da Instituição para verificação da correta contabilização e arquivo dos documentos.

Demais documentos: Os demais documentos e informações (Mensalidades, Imobilizado, Fornecedores e etc) são geradas e ou consultadas através do nosso sistema corporativo Gestor Financeiro, Gestor Corporativo e Gestor Acadêmico.

5. Qual a avaliação realizada pelo auditor interno, quanto à veracidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis?

Mensalmente é efetuada a revisão do balancete contábil pelo Auditor Interno. Após aprovação, o balancete final é encaminhado a Administração da Instituição.

Os principais procedimentos efetuados são:

- ✓ teste documental por amostragem;
- ✓ entrevistas com gestores;
- ✓ análise de variação de saldos por períodos;
- ✓ avaliação do ambiente de tecnologia; e
- ✓ avaliação de controles internos.

6. Qual a importância da Auditoria Interna no processo de Transparência e Prestação de Contas?

A Auditoria Interna no processo de Transparência e Prestação de Contas é de extrema relevância para a Instituição. Forte instrumento de controle interno, validando os procedimentos operacionais adotados pela Instituição, auxiliando a Auditoria Externa na validação das Demonstrações contábeis da Instituição bem como a validação das Prestações de contas.

7. Quais são as ferramentas e os mecanismos utilizados pelo UNIVEM na geração de informações aos órgãos reguladores e aos “Stakeholder”?

Utilizamos dois Sistemas para registro, controle e geração de informações na Instituição. No Sistema Corporativo chamado “Gestor”, trabalhamos com 3 módulos:

- ✓ Gestor Financeiro: Utilizado principalmente para registro e controle de geração e recebimento das mensalidades, bolsas e gratuidades dos alunos da Instituição;
- ✓ Gestor Corporativo: Utilizado principalmente para registro e controle do patrimônio e contas a pagar da Instituição;
- ✓ Gestor Acadêmico: Utilizado principalmente para registro e controle de aulas, professores e notas da Instituição.

No sistema TOTVS (RM), trabalhamos com dois módulos:

- ✓ TOTVS Folha: Utilizado principalmente para registro e controle da folha de pagamento da Instituição;
- ✓ TOTVS Contábil: Utilizado para geração das informações contábeis.

Todas as informações apresentadas internamente e externamente são extraídas por esses sistemas pelos respectivos gestores de cada departamento e obrigatoriamente validadas também. Após a extração e validação das informações, elas são enviadas ao departamento de contabilidade para consolidação das informações. Feito a consolidação as informações são

encaminhadas ao Auditor Interno para uma última revisão e validação antes do envio interno e/ou externo.

8. Existe em especial alguma dificuldade em auditar uma Entidade do Terceiro Setor que não é encontrado em Empresas Privadas? Qual a estratégia para solucioná-la?

Os testes e procedimentos de auditoria interna e externa em uma Entidade do Terceiro Setor são os mesmos testes e procedimentos adotados em entidades do primeiro ou segundo setor. O que difere de uma entidade e outra são as legislações e obrigações perante aos órgãos reguladores e fiscalizadores. Nas entidades do Terceiro Setor existem as prestações de contas que devem ser efetuadas periodicamente, como exemplo o CEBAS (Educação). Para isso é necessário um mínimo de controle interno da instituição para a elaboração de uma prestação de contas correta. As demonstrações contábeis auditadas por um auditor externo é uma das exigências na prestação de contas do CEBAS. O monitoramento das gratuidades é um procedimento específico de uma entidade do Terceiro Setor – Educação que deve apresentar um bom controle interno. No UNIVEM temos um departamento específico chamado NAS que efetua o gerenciamento e controle das gratuidades. Possuímos também o Sistema Gestor Financeiro onde é apresentado em tempo real o nosso atendimento ou não das gratuidades conforme determina a legislação vigente.

Anexo C - Modelo de Demonstrações Contábeis para Entidades sem Finalidade de Lucros

I. BALANÇO PATRIMONIAL	20x1	20x0
ATIVO		
Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa		
Banco C/Movimento – Recursos sem Restrição		
Banco C/Movimento – Recursos com Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição		
Créditos a Receber		
Mensalidades de Terceiros		
Atendimentos Realizados		
Adiantamentos a Empregados		
Adiantamentos a Fornecedores		
Recursos de Parcerias em Projetos		
Tributos a Recuperar		
Despesas Antecipadas		
Estoques		
Produtos Próprios para Venda		
Produtos Doados para Venda		
Almoxarifado / Material de Expediente		
Não Circulante		
Realizável a Longo Prazo		
Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição		
Valores a Receber		

Investimentos		
Investimentos Permanentes		
Imobilizado		
Bens Próprios sem Restrição		
Bens Próprios em Construção		
Bens em Arrendamento Mercantil		
Benscom Restrição		
(-) Depreciação Acumulada		
Intangível		
Direitos de Uso de Softwares		
Direitos de Autor e de Marcas		
(-) Amortização Acumulada		

	20x1	20x0
PASSIVO		
Circulante		
Fornecedores de bens e serviços		
Obrigações com Empregados		
Obrigações Tributárias		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
Não Circulante		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		

Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
Patrimônio Líquido		
Patrimônio Social		
Outras Reservas		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Superávit ou Déficit Acumulado		

Anexo D - Modelo de Plano de Contas para Entidades sem Finalidade de Lucros - Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015. p.118)

A conta está composta por um código numérico de até 7 dígitos e um título. O nível da conta que permite lançamento é o que contém a última posição significativa à direita, composta por um dígito ou um par de dígitos. O primeiro dígito à esquerda da conta define o sistema (grupo) que ela pertence como segue: 1 Ativo; 2 Passivo e Patrimônio Líquido; 3 Despesas; 4 Receitas; 5 Variações Patrimoniais; e 6 Encerramento do Exercício.

Código	Título da Conta
1.	Ativo
1.1	Circulante
1.1.1	Caixa e Equivalente de Caixa
1.1.1.01	Depósitos Bancários à Vista
1.1.1.02	Bancos Conta Movimento Recursos Livres
1.1.1.02.01	Bancos Conta Movimento Recursos de Terceiros
1.1.1.02.02	Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições
1.1.1.03	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
1.1.1.03.01	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres
1.1.1.03.02	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros
1.1.1.03.03	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrições
1.1.2	Créditos
1.1.2.01	Aplicações Financeiras a Prazo
1.1.2.01.01	Aplicações Financeiras a Prazo – Recursos Livres
1.1.2.02	Cheques a Depositar
1.1.2.03	Cartão de Crédito a Receber
1.1.2.04	Contas a Receber
1.1.2.04.01	(-) Ajuste a Valor Justo
1.1.2.05	(-) Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa
1.1.2.06	(-) Títulos Descontados sem Coobrigação
1.1.2.07	Adiantamentos a Empregados
1.1.2.08	Adiantamento a fornecedores
1.1.2.09	Desembolsos para Ressarcimento Futuro
1.1.2.10	Valores Pendentes de Prestação de Contas
1.1.2.10.01	Repasses de Recursos
1.1.2.10.02	Adiantamento de Recursos
1.1.2.11	Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos
1.1.2.11.01	Imposto de Renda
1.1.2.11.02	PIS/PASEP
1.1.2.11.03	COFINS

1.1.2.12	Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias
1.1.2.13	Despesas Antecipadas
1.1.2.13.01	Assinaturas
1.1.2.13.02	Prêmio de Seguro
1.1.2.13.03	Outras Despesas Antecipadas
1.1.2.14	Outros Valores
1.1.2.14.01	Pagamentos a Identificar
1.1.2.14.02	Outros Direitos
1.1.2.20	Gratuidade Concedida
1.1.2.20.01	Fornecimentos e Serviços
1.1.3	Estoques
1.1.3.01	Revenda
1.1.3.02	Manutenção
1.1.3.03	Produção própria
1.1.3.03	Adiantamento a Fornecedores
1.1.3.09	(-) Ajuste a valor recuperável (AVR)
1.2	Ativo não Circulante
1.2.1	Realizável a Longo Prazo
1.2.1.01	Créditos
1.2.1.01.01	Parcerias
1.2.1.02	Investimentos Temporários
1.2.1.03	Outros Créditos
1.2.2	Investimentos
1.2.2.02	Participações Societárias
1.2.2.03	Propriedades para Investimento
1.2.2.09	Outros Investimentos
1.2.3	Imobilizado
1.2.3.01	Imóveis de Uso
1.2.3.02	Utensílios
1.2.3.03	Instalações
1.2.3.04	Mobiliários
1.2.3.08	Veículos
1.2.3.10	Obras em Andamento
1.2.3.11	Adiantamento a Fornecedores
1.2.3.12	Bens de Uso com Restrição
1.2.4	(-) Depreciação Acumulada
1.2.4.01	Imóveis de Uso
1.2.4.02	Utensílios
1.2.4.03	Instalações
1.2.4.04	Mobiliários
1.2.4.08	Veículos
1.2.4.12	Bens de Uso com Restrição
1.2.5	Intangível
1.2.5.01	<i>Software</i>
1.2.5.02	Bens de uso com restrição
1.2.9	(-) Amortização Acumulada
1.9	Compensação Ativa
1.9.1	A (Título de acordo com a Entidade)

2.	Passivo + Patrimônio Líquido
2.1	Circulante
2.1.1	Contas a Pagar
2.1.1.01	Obrigações com Instituições Financeiras
2.1.1.01.01	Empréstimos para Financiamento de Capital Circulante
2.1.1.01.02	Parcela de Empréstimos transferida do Longo Prazo
2.1.1.01.03	Créditos Rotativos
2.1.1.01.04	Outras Operações de Crédito
2.1.1.01.05	Parcela de Outras Operações de Crédito transferidas do Longo Prazo
2.1.1.01.06	Títulos Descontados com Coobrigação
2.1.1.02	Obrigações Vinculadas ao Fornecimento de Material e Serviços
2.1.1.02.01	Fornecedores
2.1.1.02.01.01	(-) Ajuste a Valor Justo
2.1.1.03	Consignações Vinculadas a Folha de Pagamento
2.1.1.03.01	Previdência Social – Empregados
2.1.1.03.02	Imposto de Renda na Fonte – Empregados
2.1.1.03.03	Sindical – Empregados
2.1.1.03.04	Pensão Alimentícia
2.1.1.03.05	Repasses a Terceiros
2.1.1.03.06	Obrigações não Reclamadas
2.1.1.04	Obrigações Tributárias Próprias
2.1.1.04.02	PIS/PASEP – Receita Própria
2.1.1.04.03	COFINS – Receita Própria
2.1.1.04.04	ISSQN – Receita Própria
2.1.1.04.05	Previdência Social – Folha
2.1.1.04.07	ICMS – Receita Própria
2.1.1.05	Obrigações Tributárias – Terceiros
2.1.1.05.01	CSLL – Fonte
2.1.1.05.02	PIS/PASEP – Fonte
2.1.1.05.03	COFINS – Fonte
2.1.1.05.04	ISSQN – Fonte
2.1.1.05.05	Previdência Social – Fonte
2.1.1.05.06	Imposto de Renda - Fonte
2.1.1.06	Obrigações Tributárias – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.02	PIS/PASEP – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.03	COFINS – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.04	ISSQN – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.05	Previdência Social– Renúncia Fiscal
2.1.1.06.07	ICMS – Renúncia Fiscal
2.1.1.07	Obrigações com Empregados
2.1.1.07.01	Salários a Pagar
2.1.1.07.02	13º Salário a Pagar
2.1.1.07.03	Férias a Pagar
2.1.1.07.04	FGTS
2.1.1.08	Obrigações Tributárias – Projetos
2.1.1.08.01	CSLL – Fonte
2.1.1.08.02	PIS/PASEP – Fonte
2.1.1.08.03	COFINS – Fonte

2.1.1.08.04	ISSQN – Fonte
2.1.1.08.05	Previdência Social – Fonte
2.1.1.08.06	Imposto de Renda - Fonte
2.1.2	Provisões
2.1.2.01	Provisões Cíveis
2.1.2.01.01	Glosas de Prestação de Contas
2.1.2.01.02	Outros Danos
2.1.2.02	Provisões Trabalhistas
2.1.2.02.01	Reclamações trabalhistas
2.1.2.03	Provisões Tributárias
2.1.2.03.01	Tributos Federais
2.1.2.03.02	Tributos Estaduais
2.1.2.03.04	Tributos Municipais
2.1.3	Recursos de Projetos
2.1.3.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.3.01.01	Entrada de Recursos
2.1.3.01.02	(-) Recursos Aplicados
2.1.3.03	Recursos de Entidade Privada Nacional
2.1.3.03.01	Entrada de Recursos
2.1.3.03.02	(-) Recursos Aplicados
2.1.3.04	Recursos de Entidade Internacional
2.1.3.04.01	Entrada de Recursos
2.1.3.04.02	(-) Recursos Aplicados
2.1.3.05	Recursos Pendentes de Projetos Encerrados
2.1.3.05.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.3.05.03	Recursos de Entidade Privada Nacional
2.1.3.05.05	Recursos de Entidade Internacional
2.1.4	Subvenções e Doações
2.1.4.01	Subvenções
2.1.4.02	Doações
2.1.5	Outras Obrigações
2.1.5.01	Outras Obrigações
2.1.5.01.01	Obrigações Trabalhistas
2.1.5.01.02	Outras Obrigações
2.1.5.01.03	Recebimentos Antecipados
2.1.5.01.04	Recebimentos a Identificar
2.1.5.01.05	Trabalho Profissional Voluntário
2.2	Passivo não Circulante - Exigível a Longo Prazo
2.2.1	Obrigações com Instituições Financeiras
2.2.1.01	Empréstimos para Financiamento
2.2.1.02	(-) Parcela de Empréstimos Exigível a Curto Prazo
2.2.1.04	Outras Operações de Crédito
2.2.1.05	(-) Parcela de Outras Operações de Crédito Exigível a Curto Prazo
2.2.2	Outras Obrigações de Longo Prazo
2.3	Patrimônio Líquido
2.3.1	Patrimônio Social
2.3.2	Outras Reservas
2.3.3	Ajuste de Avaliação Patrimonial

2.3.4	Superávit ou Déficit
2.9	Compensação Passiva
2.9.1	B (título de acordo com a entidade)
3.	Despesas
3.1	Recursos Humanos
3.1.1	Remuneração de Pessoal com Vínculo Empregatício
3.1.1.01	Salários
3.1.1.02	Décimo Terceiro Salário
3.1.1.03	Férias
3.1.1.04	Diárias
3.1.1.05	Ajuda de Custo
3.1.1.06	Serviços Extraordinários
3.1.2	Benefícios a Pessoal com Vínculo Empregatício
3.1.2.01	Condução Urbana
3.1.2.02	Alimentação
3.1.2.03	Aperfeiçoamento Profissional
3.1.3	Encargos Sociais
3.1.3.01	Previdência Social
3.1.3.02	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
3.1.3.03	PIS/PASEP
3.1.4	Remuneração de Pessoal sem Vínculo Empregatício
3.1.4.01	Bolsa de Estagiário
3.1.4.02	Honorários Profissionais
3.1.4.03	Previdência Social
3.1.4.04	Indenização de Gastos de Trabalho Voluntário
3.1.4.05	Trabalho Voluntário
3.2	Despesas Ordinárias
3.2.1.	Manutenção de Infraestrutura
3.2.1.01	Conservação de Imóveis
3.2.1.02	Conservação de Equipamentos
3.2.1.03	Conservação de Instalações
3.2.1.04	Conservação de Parque Público
3.2.2	Serviços de Comunicação
3.2.2.01	Locação de Equipamento de Comunicação
3.2.2.02	Uso da Internet
3.2.2.03	Tarifa de Telefonia
3.2.3	Apoio Administrativo
3.2.3.01	Aluguel de Imóveis
3.2.3.02	Taxas de Condomínio
3.2.3.03	Tarifa de Energia Elétrica
3.2.3.05	Material de Limpeza
3.2.3.06	Material de Escritório
3.2.3.07	Aluguel de Equipamentos
3.2.3.08	Tarifa de Água e Esgoto
3.2.3.09	Combustíveis e Lubrificantes
3.2.3.10	Viagens e Estadas
3.2.4	Despesas Financeiras
3.2.4.01	Juros Moratórios

3.2.4.02	Comissões e Encargos Financeiros
3.2.4.03	Multas
3.2.4.04	Juros sobre Empréstimos e Financiamentos
3.2.4.05	Ajuste a Valor Justo
3.2.7	Depreciação e Amortização
3.2.7.01	Depreciação de Bens Imóveis
3.2.7.02	Depreciação de Bens Móveis
3.2.7.03	Amortização
3.2.7.04	Ajuste por Recuperabilidade
3.3.	Despesas de Projetos
3.3.1	Atividade Educacional
3.3.1.01	Atendimento a Criança
3.3.1.02	Atendimento a Adolescente
3.3.1.03	Atendimento a Bolsistas
3.3.1.04	Atendimento a Idoso
3.3.1.05	Atendimento a Deficiente
3.3.1.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.2	Atividade de Assistência Social
3.3.2.01	Atendimento a Criança
3.3.2.02	Atendimento a Adolescente
3.3.2.03	Atendimento a Bolsistas
3.3.2.04	Atendimento a Idoso
3.3.2.05	Atendimento a Deficiente
3.3.2.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.3	Atividade Esportiva
3.3.3.01	Atendimento a Criança
3.3.3.02	Atendimento a Adolescente
3.3.3.03	Atendimento a Bolsistas
3.3.3.04	Atendimento a Idoso
3.3.3.05	Atendimento a Deficiente
3.3.3.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.4	Atividade de Assistência de Saúde
3.3.4.01	Atendimento a Criança
3.3.4.02	Atendimento a Adolescente
3.3.4.03	Atendimento a Bolsistas
3.3.4.04	Atendimento a Idoso
3.3.4.05	Atendimento a Deficiente
3.3.4.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.5	Atividade de Proteção Ambiental
3.3.5.1	Preservação de Florestas
3.3.5.2	Preservação de Recursos Hídricos
3.3.6	Atividade Cultural
3.6	Despesa Tributária
3.6.2	Impostos Taxas e Contribuições
3.6.2.01	Impostos Taxas e Contribuições Federais
3.6.2.02	Impostos Taxas e Contribuições Estaduais
3.6.2.03	Impostos Taxas e Contribuições Municipais
3.7	Contrapartida de Convênios e Parcerias

3.7.1	Atividade Educacional
3.7.1.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.1.02	Material de Uso e Consumo
3.7.1.03	Equipamentos
3.7.1.04	Serviços
3.7.2	Atividade de Assistência Social
3.7.2.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.2.02	Material de Uso e Consumo
3.7.2.03	Equipamentos
3.7.2.04	Serviços
3.7.3	Atividade Esportiva
3.7.3.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.3.02	Material de Uso e Consumo
3.7.3.03	Equipamentos
3.7.3.04	Serviços
3.7.4	Atividade de Assistência de Saúde
3.7.4.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.4.02	Material de Uso e Consumo
3.7.4.03	Equipamentos
3.7.4.04	Serviços
3.7.5	Proteção Ambiental
3.7.5.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.5.02	Material de Uso e Consumo
3.7.5.03	Equipamentos
3.7.5.04	Serviços
3.7.6	Atividade Cultural
3.7.6.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.6.02	Material de Uso e Consumo
3.7.6.03	Equipamentos
3.7.6.04	Serviços
3.8	Outras Despesas
3.8.1	Perda na Baixa de Bens do Ativo Imobilizado
3.8.2	Estimativa de Demanda Judicial
4.	Receitas
4.1	Ordinárias
4.1.1	Custeio
4.1.1.01	Doações
4.1.1.02	Subvenções
4.1.1.03	Taxas de Administração
4.1.1.04	Repasses Financeiros
4.1.1.05	Venda de Bens e Serviços
4.1.1.06	Mensalidades
4.1.2	Dedução da Receita
4.1.2.01	ISSQN
4.1.2.02	ICMS
4.1.2.03	PIS
4.1.2.04	COFINS
4.2	Receitas Financeiras

4.2.1	Fundos Próprios
4.2.1.01	Renda de Títulos
4.2.1.02	Renda Moratória
4.2.1.05	(-) Imposto de Renda na Fonte sobre Renda de Títulos
4.2.1.06	Ajuste a Valor Justo
4.2.2	Fundos de Projetos
4.2.2.01	Renda de Títulos
4.2.2.05	(-) Imposto de Renda na Fonte sobre Renda de Títulos
4.3	Receita de Projetos
4.3.1	Atividade Educacional
4.3.1.01	Atendimento a Criança
4.3.1.02	Atendimento a Adolescente
4.3.1.03	Atendimento a Idoso
4.3.1.04	Atendimento a Deficiente
4.3.1.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.2	Atividade de Assistência Social
4.3.2.01	Atendimento a Criança
4.3.2.02	Atendimento a Adolescente
4.3.2.03	Atendimento a Idoso
4.3.2.04	Atendimento a Deficiente
4.3.2.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.3	Atividade Esportiva
4.3.3.01	Atendimento a Criança
4.3.3.02	Atendimento a Adolescente
4.3.3.03	Atendimento a Idoso
4.3.3.04	Atendimento a Deficiente
4.3.3.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.4	Atividade de Assistência de Saúde
4.3.4.01	Atendimento a Criança
4.3.4.02	Atendimento a Adolescente
4.3.4.03	Atendimento a Idoso
4.3.4.04	Atendimento a Deficiente
4.3.4.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.5	Atividade de Proteção Ambiental
4.3.5.01	Preservação de Florestas
4.3.5.02	Preservação de Recursos Hídricos
4.3.6	Atividade Cultural
4.8	Outras Receitas
4.8.1	Ganho na Baixa de Bens do Ativo Imobilizado
4.8.2	Reversão de Estimativa de Demanda Judicial
5.	Variações Patrimoniais
5.1	Benefícios Obtidos
5.1.1	Obtenção de Renúncia Fiscal
5.1.1.01	Impostos Taxas e Contribuições Federais
5.1.1.02	Impostos Taxas e Contribuições Estaduais
5.1.1.03	Impostos Taxas e Contribuições Municipais
5.1.2	Obtenção de Serviços Voluntários
5.1.2.01	Atividade Educacional

5.1.2.02	Atividade de Assistência Social
5.1.2.03	Atividade Esportiva
5.1.2.04	Atividade de Assistência à Saúde
5.1.2.05	Atividade de Proteção Ambiental
5.1.2.06	Atividade Cultural
5.1.2.07	Atividade Administrativa
5.2	Benefícios Concedidos – Gratuidade
5.2.1	Benefício Integral
5.2.1.01	Atividade Educacional
5.2.1.02	Atividade de Assistência Social
5.2.1.03	Atividade Esportiva
5.2.1.04	Atividade de Assistência à Saúde
5.2.1.05	Atividade de Proteção Ambiental
5.2.1.06	Atividade Cultural
5.2.2	Benefício Proporcional
5.2.2.01	Atividade Educacional
5.2.2.02	Atividade de Assistência Social
5.2.2.03	Atividade Esportiva
5.2.2.04	Atividade de Assistência à Saúde
5.2.2.05	Atividade de Proteção Ambiental
5.2.2.06	Atividade Cultural
6.	Encerramento do Exercício
6.1	Apuração do Resultado
6.1.1	Superávit do Exercício
6.1.2	Déficit do Exercício