

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

Professor Doutor José Antonio de França
franca@itecon.com.br

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

Estrutura da apresentação

- (a) Principais características das entidades do terceiro setor**
- (b) Aspectos Contábeis**
- (c) Aspectos de Auditoria**
- (d) Considerações Finais**

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(a) Principais características das entidades do terceiro setor

- **Ausência da finalidade de lucro.**
- **Natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical.**
- **Planejamento contábil da informação por projeto/atividade**
- **Contas de projeto não interferem nas contas patrimoniais da entidade.**

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(a) Principais características das entidades do terceiro setor

- Ausência da finalidade de lucro

Custo de produzir bem/serviço	= x R\$ 100,00
Reposição de instalações	= y R\$ 10,00
Lucro do negócio	= w R\$ 0,00
Preço do bem/serviço	= x+y+w = R\$ 110,00

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(a) Principais características das entidades do terceiro setor

- **Planejamento da informação contábil por projeto atividade**

Atividade: linha de negócio

exemplo: Assistência oftalmológica

Projeto: Objeto específico com tempo de duração determinado

Exemplo: Cirurgia de catarata para idosos no biênio 2015/2016

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(a) Principais características das entidades do terceiro setor

- Contas de projeto (P) não interferem nas contas patrimoniais da entidade (E)

$$A_E + A_P - P_E - P_P = PL, \quad \forall A, P; \quad A = \textit{Ativo}, P = \textit{Passivo}$$

Então

$$A_P - P_P = 0, \quad \forall A, P;$$

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(a) Principais características das entidades do terceiro setor

- Contas de projeto (P) não interferem nas contas patrimoniais da entidade (E)

Contas	Entidade(E)	Projeto(P)	Consolidado
Caixa e Equivalente	100	150	250
Recebíveis	300	0	300
Instalações	150	0	150
Soma do ativo	550	150	700
Contas a pagar	350		350
Recursos de parcerias	0	150	150
Patrimônio Líquido	200	0	200
Soma do passivo+PL	550	150	700

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Escolha/definição do plano de contas

Escolha/definição das políticas contábeis

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Escolha/definição do plano de contas

Contas da Entidade: Atividade e projeto

Contas de Terceiros: Atividade e projeto

Estrutura e configuração das contas

Função e funcionamento das contas

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Estrutura e configuração das contas

Grande grupo	Ativo	Ativo	Ativo
Grupo	Circulante	Não Circulante	Não Circulante
Subgrupo	Caixa e Equivalente de Caixa	Realizável a Longo Prazo	Imobilizado
Conta	Bancos conta Movimento	Investimentos	Veículos de Uso
Atividade	Educação infantil	Reposição de investimentos	Educação
Projeto	Pré-escola	Próprio	Parceria

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Função e funcionamento das contas

Identificação	Código: x.x.x.xx	Título: CAIXA	
Função da conta		Registra a movimentação dos recursos financeiros em espécie, em moeda nacional e estrangeira.	
Funcionamento da conta		É debitada pela entrada de dinheiro em espécie É creditada pela saída de dinheiro em espécie	
Natureza do saldo		Devedor	
Instrumento de controle		Boletim de escrituração diária do caixa validado diariamente	
Movimentação da conta			
Seq	Transações	Conta Debitada	Conta Creditada
1	Ingresso de recursos - receita própria	x.x.x.xx.z	y.y.y.yy.z
2	Ingresso de recursos - projeto W	x.x.x.xx.w	y.y.y.yy.w
3	Depósito bancário - receita própria	k.k.k.kk.z	x.x.x.xx.z
4	Depósito bancário - projeto W	k.k.k.kk.w	x.x.x.xx.w

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Escolha/definição das políticas contábeis

São os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicas aplicadas pela entidade na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis **(CPC 23 IAS 8)**

Regime contábil de escrituração

Critérios de avaliação, reconhecimento e divulgação

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Regime contábil de escrituração

As mudanças na riqueza líquida de uma entidade são protagonizadas pelo regime contábil por ela adotado. Esse regime contábil é aplicado na essência do reconhecimento da receita e da despesa, de forma relacionada e simultânea, como define a Resolução CFC 1412/12:

As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência.

Quando o processo de ajuste contábil atribui receitas para os períodos em que elas são auferidas e relaciona as despesas com as receitas, a entidade está praticando o regime de competência (Larson e Chiappetta, 1996, p. 109).

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Regime contábil de escrituração

O regime de competência é o regime que permite apresentar a situação patrimonial de uma entidade jurídica ou econômica com maior propriedade. Essa propriedade consiste em avaliar o ativo residual líquido pela diferença entre os benefícios da receita e os sacrifícios da despesa, de forma relacionada, na mesma temporalidade. Quando isto ocorre pode-se observar que o reconhecimento da transação econômica não provoca viés no ativo residual ou patrimônio líquido.

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Regime contábil de escrituração

Comparando os impactos das diferenças entre os regimes contábeis da competência e caixa

Agregados das demonstrações contábeis	Regime de competência	Regime de caixa
Ativo circulante	Incorpora valor preditivo	Não incorpora valor preditivo
Passivo circulante	Incorpora valor preditivo	Não incorpora valor preditivo
Ativo residual líquido	Consistente	Inconsistente
Indicadores de liquidez	Consistente	Inconsistente
Margem de contribuição (MC)	Consistente	Inconsistente
Prazo médio de recebimento (PMR)	Consistente	Inconsistente
Prazo médio de pagamento (PMP)	Consistente	Inconsistente
Retorno do ativo (ROA)	Consistente	Inconsistente
Retorno do capital próprio (ROE)	Consistente	Inconsistente
Estimativa confiável	Reconhecida	Não reconhecida

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Critérios de avaliação, reconhecimento e divulgação

Critérios de avaliação devem preceder ao reconhecimento da transação, que deve preceder à divulgação.

Os critérios de avaliação são escolhas da Entidade sustentados pela orientação técnica.

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Critérios de avaliação, reconhecimento e divulgação

Modelo: os encargos financeiros de um empréstimo EA são capitalizados mensalmente para se encontrar o montante final do empréstimo a ser pago no vencimento. Por essa característica o modelo de cálculo pode ser assim demonstrado :

$$EF_{EA,t+j} = [EA_t(1 + i)^{t+1} - EA_t], \quad t = 0; \quad j = 1, 2, 3, \dots$$

Em que:

EA é o empréstimo tomado do banco A ;

EF são os encargos financeiros do empréstimo;

t = tempo inicial em que o empréstimo foi tomado;

j = é o período contado em número de meses;

i = taxa de juros

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(b) Aspectos Contábeis

Critérios de avaliação, reconhecimento e divulgação

Exemplo:

$EA_{t=0} = \text{R\$ } 100.000,00$

Qual o valor dos encargos em t+1?

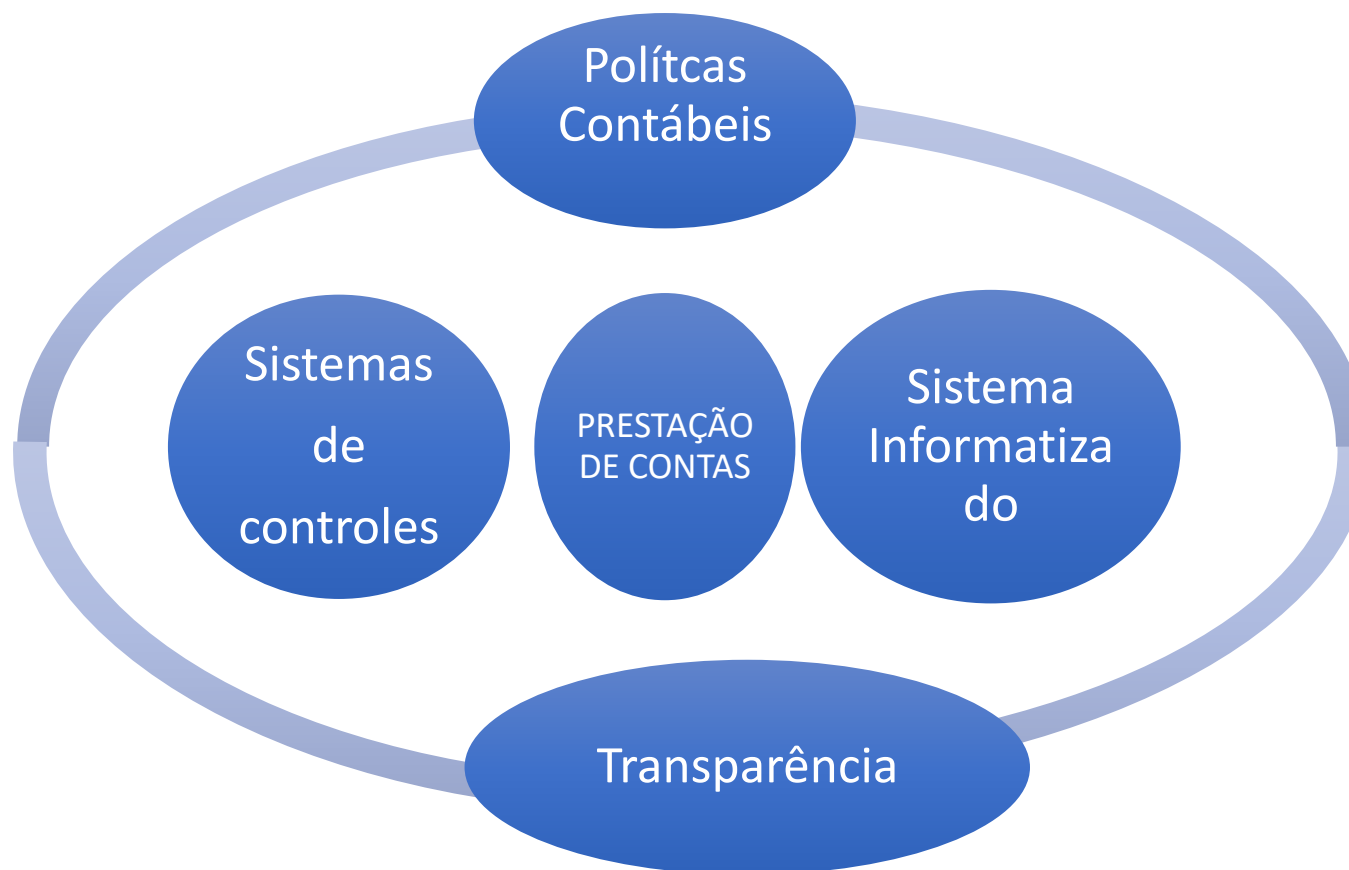
$$EF_{EA,0+1} = [100.000,00(1 + 0,01)^{0+1} - 100.000,00] = 1.000,00$$

Na divulgação devem ser resumidos os critérios utilizados e um quadro/tabela com os valores dos encargos, do principal capitalizado, a entidade credora, a utilização dos recursos, a taxa de juros e a maturação da dívida (incluindo curto e longo prazo).

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria



Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Requerimentos básicos

Reconhecimento: Quais os títulos que a entidade tem?

Certificados: Que Certificados de entidade tem?

Promoção: gratuidade é integral ou parcial (educação, saúde, artes; crianças, adolescentes, idosos e deficientes etc)

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Requerimentos básicos

Superavit: É aplicado integralmente na manutenção e desenvolvimento das atividades ?

Remuneração: Os dirigentes são remunerados?

Regularidade fiscal: A situação fiscal da entidade é regular?

Prestação de contas: As contas estão aprovadas pelas estruturas internas e pelos reguladores?

Avaliar a *compliance* (normas, políticas, controle etc)

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Exame do reconhecimento da renúncia de receita (gratuidade)

Contas	Débito	Crédito
Ativo: Recebíveis	X	y
Resultado: Receitas		X
Resultado: Mutações Patrimoniais	y	

Uma nota explicativa deve divulgar o valor e as bases para cálculo da gratuidade.

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Custo marginal da gratuidade (CMG)

$$CMG = -CPG + BGC$$

Em que:

CPG = custo de produção da gratuidade;

BGC = benefício da gratuidade pelo custo (Renúncia de ingresso).

Custo total da gratuidade (CTG)

$$CTG = CPG + CMG$$

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Exemplo do custo da gratuidade:

Insumos	Custo
Pessoal+material	1.000,00
Reposição das instalações	100,00
Custo de oportunidade	150,00
Receita	1.250,00

Cálculo do custo marginal da gratuidade (CMG)

$$CMG = -1.000,00 + 1.100,00 = 100,00$$

Cálculo do custo total da gratuidade (CTG)

$$CTG = 1.000,00 + 100,00 = 1.100,00$$

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Exame do benefício da renúncia fiscal

Contas	Débito	Crédito
Resultado: Despesa (conta do tributo)	Z	
Passivo: Obrigações Tributárias	w	Z
Resultado: Mutações Patrimoniais		w

Uma nota explicativa deve divulgar o valor e as bases para cálculo da renúncia fiscal.

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Cálculo do benefício marginal da renúncia fiscal (BMRF)

$$BMRF = -BNRF + BSRF$$

Em que:

BNRF = benefício nominal da renúncia fiscal;

BSRF = benefício social da renúncia fiscal

Benefício total da renúncia fiscal (BTRF)

$$BTRF = BNRF + BMRF$$

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Exemplo do benefício da renúncia fiscal

Insumos	Custo
Tributo extinto	5.000,00
Sinergia dos recursos da extinção tributária	400,00
Benefício total da renúncia fiscal	5.400,00

Cálculo do benefício marginal da renúncia fiscal (BMRF)

$$BMRF = -5.000,00 + 5.400,00 = 400,00$$

Cálculo do benefício total da renúncia fiscal (BTRF)

$$BTRF = 5.000,00 + 400,00 = 5.400,00$$

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Exame do benefício trabalho voluntário

Contas	Débito	Crédito
Resultado: Despesa (alocação)*	T	
Passivo: Outras Obrigações	q	T
Resultado: Mutações Patrimoniais		q

* quando a alocação foi para produção de um bem tangível/intangível a conta debitada deverá ser uma conta de ativo.

Uma nota explicativa deve divulgar o valor e as bases para cálculo da renúncia fiscal.

Uso proibido sem citação da fonte

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(c) Aspectos da auditoria

Cálculo do benefício marginal do trabalho voluntário (CMTV)

$$CMTV = -CATV + BTV$$

Em que:

CATV = custo atribuído ao trabalho voluntário;

BTV = benefício do trabalho voluntário

Cálculo do benefício total do trabalho voluntário (BTV)

$$BTV = CATV + CMTV$$

Aspectos Contábeis e de Auditoria Aplicáveis ao Terceiro Setor

(d) Considerações Finais

O terceiro setor é o setor mediano entre o primeiro setor e o segundo setor. Sua função não é suprir as carências do Estado.

O que move o terceiro setor é a solidariedade; é trabalhar em benefício do próximo, das causas ambientais, contra a violência, contra a corrupção, contra os desmandos. É promover o bem-estar.

Muito obrigado!

Uso proibido sem citação da fonte