

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DE FUNDAÇÕES PRIVADAS DE EDUCAÇÃO E PESQUISA: UMA ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ENTIDADES DE SANTA CATARINA

Douglas da Silveira

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

douglas_da_silveira@yahoo.com.br

Jose Alonso Borba

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

jalonso@cse.ufsc.br

Suliani Rover

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

sulianirover@yahoo.com.br

RESUMO

O Terceiro Setor surgiu da iniciativa da sociedade diante de necessidades gerais não atendidas pelo Estado. Consolidou-se como conjunto de entidades de finalidade coletiva ou pública e que não visavam distribuir lucro, mas criar oportunidades de desenvolvimento social. As fundações se desenvolveram nesse ambiente e uma de suas principais formas de transparência ocorre por meio da divulgação de suas demonstrações financeiras e conseqüente Evidenciação Contábil. Este trabalho busca analisar a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis estabelecidas para as fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina. A pesquisa baseou-se em estudo exploratório de abordagem predominantemente quantitativa. O trabalho foi realizado com 39 fundações e abrangeu 117 prestações de contas referentes aos exercícios de 2004, 2005 e 2006. Os resultados foram apresentados por tipo de evidenciação contábil analisado e apresentaram o nível mais baixo de evidenciação no uso das Notas Explicativas, com 23% de evidenciação dos itens mínimos previstos. A Demonstração de Mutações do Patrimônio Social Líquido foi o meio de evidenciação melhor demonstrado pelas fundações, com índice médio anual de 91%. No geral, identificou-se um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de 67%, confirmando a necessidade de transparência e de conscientização das fundações a respeito das normas relacionadas à área e da responsabilidade que têm diante da sociedade.

Palavras-Chave: Fundações. Terceiro setor. Evidenciação contábil.

Área temática: Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor.

1. INTRODUÇÃO

O Estado surgiu fomentado por seus integrantes, os contribuintes, e com o objetivo de prestar serviços à sociedade em geral. Ele tanto age por meio de benefícios diretos, quanto por apoio à estruturação do Mercado.

Assim, a própria sociedade tem buscado prover suas necessidades e melhorar as condições de qualidade de vida, através da organização de entidades sem fins lucrativos que executam atividades específicas, priorizando as atividades sociais e complementando a ação dos governos, criando o chamado Terceiro Setor, alternativa ao Estado (Primeiro Setor) e ao Mercado (Segundo Setor).

Falconer (1999), Fischer e Mendonça (2002) e Araújo (2005) são exemplos de autores que comentam o “amadorismo” encontrado na gestão de diversas instituições do Terceiro Setor, razão para a necessidade de profissionalização dos agentes que, geralmente, são movidos apenas por boas intenções, deixando de ter os conhecimentos necessários para a administração destas entidades. Por consequência ocorre comumente a ausência de evidenciação das informações relacionadas à administração destas entidades, servindo de descrédito para a captação de recursos e gerando interpelações do Estado.

É objetivo deste trabalho estudar a transparência das fundações e relatar como se dá a evidenciação contábil dessas entidades em relação as normas contábeis, por meio da análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de Educação e Pesquisa de Santa Catarina.

Não foram encontrados na literatura outros trabalhos com o foco do presente estudo. A maioria dos trabalhos encontrados (ARAÚJO, 2005; BETTIOL e VARELA, 2006; e CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007) prevê modelos de evidenciação que podem ser utilizados pelas entidades sem fins lucrativos, mas não avaliam se são utilizados os modelos já preconizados pelas normas. A maior parte dos trabalhos analisados são de caráter normativo ou teórico.

Em virtude disso, surgiu a motivação da pesquisa que, com o eventual êxito, poderá ser um indicativo de necessidade de aprimoramento no setor, quer seja para adequação das fundações ao modelo existente, quer seja para a reestruturação das normas que regem o setor.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Três temas são de fundamental importância para o cenário em que foi realizada a pesquisa: Terceiro Setor, Fundações e Evidenciação Contábil.

2.1 Terceiro Setor

A relevância das entidades do Terceiro Setor na economia brasileira tem se tornado cada vez mais evidente, em função do seu crescimento e dos serviços prestados. Segundo o IBGE (2004), em 2002 já existiam cerca de 275.895 entidades sem fins lucrativos no Brasil oficialmente cadastradas, empregando 1,5 milhão de pessoas e contando com serviços voluntários de 19,7 milhões de pessoas. Das entidades cadastradas, 62% foram criadas a partir do ano de 1990.

A expressão Terceiro Setor é utilizada para designar as entidades sem fins lucrativos que são de iniciativa privada, mas desenvolvem atividades com finalidade de âmbito coletivo ou público. Difere-se do Estado, o Primeiro Setor, porque sua existência não está encaixada na

hierarquia do Estado, pois independe dele. Difere-se do Mercado, o Segundo Setor, porque não admite a distribuição de resultado aos fundadores ou associados.

Existem autores, principalmente americanos (HUDSON, 2002; SALAMON e ANHEIER, 1997), que tratam do setor privado e do setor público, sem necessariamente ordená-los como Primeiro e Segundo Setor. No entanto, a linha de raciocínio deste trabalho concorda com a visão de Rafael (1997) e Montaña (2002), que entendem o Estado como Primeiro Setor.

Fernandes (1997) utiliza-se de duas negações para caracterizar o Terceiro Setor: “não governamental” (independente do Estado) e “sem fim lucrativo” (dirigentes atuam, de um modo geral, voluntariamente, sem salários ou dividendos).

2.2. Fundações

O Código Civil (Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002) define oficialmente dois tipos de entidades sem fins lucrativos: as fundações e as associações. As fundações privadas são um tipo peculiar de entidade sem fim lucrativo e que receberão análise aprofundada neste trabalho.

Diferem-se das associações por serem, em qualquer caso, de finalidade pública, enquanto nas associações a finalidade geralmente é coletiva, de interesse de seus associados. O patrimônio de uma fundação é constituído com o intuito de tornar-se independente da pessoa que a institui e torna-se público, enquanto na associação o patrimônio é dos associados.

Diniz (1998b, p. 11) explica que:

A fundação [grifo da autora] é um complexo de bens livres (universitas bonorum), colocado, por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas, sem intuito de lucro, a serviço de um fim lícito e especial com alcance social, em atenção ao disposto em seu estatuto. É, portanto, um patrimônio destinado a uma finalidade socialmente útil, ou seja, filantrópica, que lhe dá unidade.

Segundo a autora, em outra obra (DINIZ, 1998a), “*universitas bonorum*” refere-se a “patrimônio personalizado destinado um fim que lhe dá unidade, por exemplo, a fundação. É uma universalidade de bens”. Como bem observa a autora, as fundações são entidades criadas a partir de um patrimônio destacado do patrimônio de seu fundador ou fundadores. São instituídas para finalidades públicas e seu patrimônio é constituído de bens que passam a ser de interesse coletivo, portanto, passível de fiscalização do Estado.

Como as fundações privadas são entidades com finalidade pública e interesse social, são enquadradas entre os direitos difusos (Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, em seu art. 129) do cidadão. Em razão disso as fundações prestam contas anualmente ao Ministério Público, que utiliza este meio para acompanhar e fiscalizar as atividades destas entidades. Segundo Rafael (1997, p.239), “no Brasil, a Autoridade Pública para velar as fundações é sempre um representante do Ministério Público”.

O Ministério Público Estadual atua desde a aprovação do estatuto de constituição das fundações até o ato de extinção da entidade, quando o patrimônio remanescente é transferido a outra fundação com finalidade congênere. Todo e qualquer ato que venha a gerar algum risco em relação à integridade e liquidez do patrimônio da fundação deve ter sua aprovação requerida ao Ministério Público.

2.3. Evidenciação Contábil

O estudo da evidenciação contábil trata dos meios utilizados pela Contabilidade para comunicar seus resultados ao usuário da informação, contribuindo integralmente para o alcance de seu objetivo principal: a geração de informações ao usuário sobre a situação patrimonial de uma entidade.

O desenvolvimento do tema pode estar atrelado às próprias limitações do ser humano, conforme explica Hendriksen e Van Breda (1999, p. 524): “devido às limitações de atenção e da capacidade de compreensão dos seres humanos, os dados contábeis precisam ser resumidos para terem significado e serem úteis”. Desta forma surgiram os relatórios, demonstrações e outras formas de evidenciação contábil.

As obras relacionadas à Contabilidade no Terceiro Setor são geralmente compostas de capítulos que conceituam o setor, definem os tipos de entidades que o integram (incluindo as fundações), tratam da parte tributária (isenções e imunidades) e pontuam os principais aspectos relacionados à contabilização de eventos realizados nas entidades do Terceiro Setor. São exemplos as obras de Araújo (2005) e o próprio manual do Conselho Federal de Contabilidade (2007).

O aspecto social da finalidade do Terceiro Setor remete à necessidade de transparência e à responsabilidade da entidade sobre seus atos que deverão ter impacto social. Essa responsabilidade inclui a prestação de contas à sociedade, o que tem sido referenciado pelos autores por meio da terminologia “*accountability*”.

O termo *accountability*, segundo Coelho (2002, p. 172):

[...] não possui correspondente em português. [...] 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 aos interesses destes, preservando sua reputação e idoneidade.

O objetivo da expressão é referir-se a responsabilidade e prestação de contas por parte da organização, em razão de sua posição de iniciativa diante de demandas da sociedade. Por meio da *accountability* a entidade viabiliza a sua própria avaliação à sociedade.

Assis, Mello e Slomski (2006, p. 6) explicam que “a transparência para o terceiro setor é fator determinante da sua sobrevivência, é preciso que estas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais”. É incompatível que uma entidade do Terceiro Setor, com finalidade pública ou coletiva, deixe de apresentar transparência e de buscar a melhor evidenciação possível de seus atos. É requisito de sobrevivência a devida prestação de contas de suas ações.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Em pesquisas preliminares percebeu-se que não são encontrados trabalhos semelhantes a este na literatura técnica relacionada, o que se constitui num dos motivadores desta pesquisa, já que o tema, apesar de importante, é pouco explorado. Assim, surgiu a necessidade de buscar uma focalização do tema, analisar sua natureza e entender sua amplitude, por meio de um estudo exploratório.

O objetivo da pesquisa foi analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas pelo Ministério Público de Santa Catarina (MPSC). A abordagem utilizada vale-se do levantamento de quantidades de itens evidenciados

que foram quantificados tanto na coleta dos dados quanto no tratamento dos resultados, caracterizando uma abordagem predominantemente quantitativa (RICHARDSON, 1999).

Os dados foram levantados com o encaminhamento de um ofício solicitando os dados ao Centro de Apoio Operacional à Cidadania e às Fundações (CCF). Os dados foram fornecidos em meio magnético, em forma de arquivos legíveis no *software* “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas”, ou SICAP, que pode ser baixado pelo sítio da Internet www.fundata.org.br.

A amostra de fundações analisada foi composta por todas as fundações que atuam na área de Educação e Pesquisa e que prestaram contas nos anos de 2004, 2005 e 2006, visto que estas fundações são as mais desenvolvidas dentro do Estado. Os itens selecionados para análise foram separados em dois níveis de análise. O primeiro visa identificar o perfil das entidades analisadas, observando-se se a fundação é mantenedora de universidade ou instituição de ensino superior, qual o município no qual se localiza e quantos empregados tem.

No segundo nível de análise, as demonstrações contábeis disponibilizadas pelo MPSC (Balanço Patrimonial, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração de Superávit ou Déficit e Notas Explicativas) foram analisadas por meio da verificação de uma listagem de aspectos concernentes às normas contábeis. Os aspectos levantados referem-se a itens de verificação de conformidade identificados nas seguintes normas:

a) NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, aprovada pela Resolução CFC N. 686, de 14/12/1990;

b) NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros, referente a NBC T-10 – Aspectos contábeis específicos em entidades diversas, aprovada pela Resolução CFC N. 877, de 18/04/2000; e

c) NBC T 10.4 – Fundações, referente a NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, aprovada pela Resolução CFC N. 837, de 22/02/1999.

Além dos citados parâmetros normativos, foram considerados também alguns critérios específicos de análise utilizados pelo MPSC, por meio do SICAP. O SICAP, por constituir-se na forma pela qual as fundações devem prestar contas ao MPSC, também apresenta alguns campos que passam ser evidenciação obrigatória da fundação.

Neste nível, cada aspecto levantado foi comparado à prática adotada na elaboração das demonstrações contábeis, sendo que, à sua adequação foi atribuída pontuação positiva (1) e à não adequação pontuação nula (0). A soma das pontuações de todos os tópicos verificados apresenta o nível de adequação às normas de cada fundação.

Não foi atribuída qualquer pontuação quando a prática não pode ser verificada porque não cabia à fundação executá-la. É exemplo a verificação da evidenciação de informações sobre passivos exigíveis de longo prazo: se a fundação não tem exigíveis de longo prazo, não tem razão para apresentar informações a respeito em Notas Explicativas.

A análise dos dados parte do pressuposto que as fundações praticam sua evidenciação contábil, seja para fins fiscais ou gerenciais, apresentando na prestação de contas todos os dados relativos à sua Contabilidade. Pressupõe-se também a fidedignidade dos dados apresentados pelas fundações ao Ministério Público.

Com relação à análise dos dados, pode ser apontado como restrição a listagem de verificação de aspectos, que foi elaborada com base na legislação específica, mas que não abrange necessariamente todos os aspectos sugeridos pelas normas, mas apenas os que são verificáveis nas prestações de contas.

O SICAP apresenta plano de contas padrão, e demonstrativos pré-estabelecidos, o que induz as fundações a utilizarem um modelo padronizado. Para fins de análise, buscou-se ao

máximo evitar a avaliação de itens que as fundações estivessem impedidas de apresentar adequadamente em função do modelo.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados são apresentados iniciando-se com a apuração da amostra e do perfil das entidades analisadas, seguidos dos resultados apurados da análise de cada tipo de demonstração contábil.

Foram constatadas 65 fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas na base de dados do MPSC. No entanto, apenas 39 (ou 60%) tiveram suas prestações de contas analisadas neste trabalho.

As 26 (ou 40%) fundações restantes foram excluídas do estudo. Vinte e cinco (25) delas deixaram de apresentar prestação de contas em algum dos exercícios analisados até à data de corte (09/08/2007); e uma (1) delas foi excluída das análises porque apresentou todos os seus demonstrativos zerados, pois não desenvolveu atividades nos exercícios analisados.

A distribuição das fundações analisadas por Santa Catarina pode ser observada na Figura 1. Pelo menos um terço das fundações analisadas estão localizadas em Florianópolis. Quanto às demais, não é encontrada concentração relevante em outros municípios.

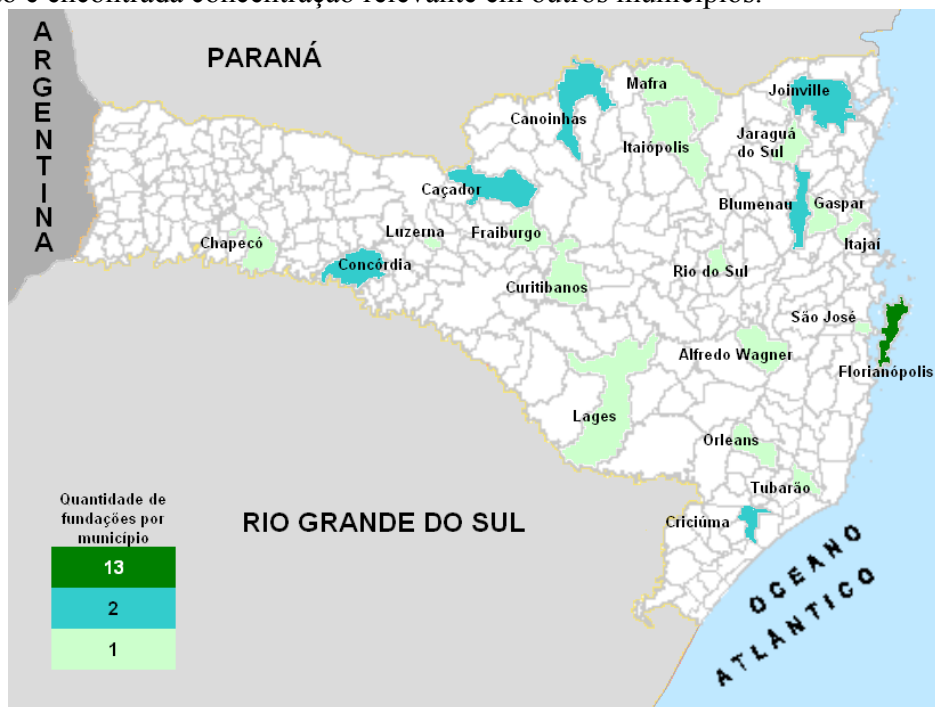


Figura 1 - Localização das fundações analisadas

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

O segundo aspecto referente ao perfil das entidades analisadas é a manutenção de universidades ou instituições de ensino superior. Das 39 entidades analisadas, 15 (38%) são fundações que mantêm uma universidade ou entidade de ensino superior e que passarão a ser denominadas “Universitárias” na descrição dos resultados da análise.

O terceiro item analisado sobre o perfil das fundações apreciou a evolução do número de empregados das fundações analisadas no período em questão, demonstrada no Gráfico 1.

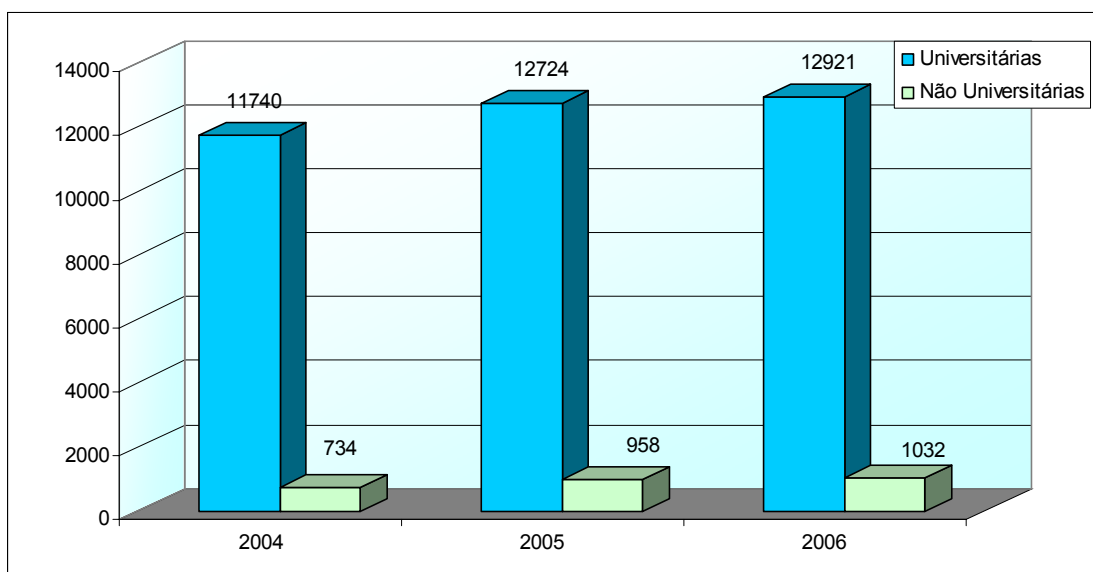


Gráfico 1 - Evolução da quantidade de empregados das fundações entre 2004 e 2006

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina.

Em média, as fundações “Universitárias” mantêm 93% (média anual de 12.462 empregados) de todos os empregados das fundações da amostra.

4.1 Balanço Patrimonial

Na Tabela 1 são apresentadas as quantidades de itens analisados e evidenciados em relação ao Balanço Patrimonial das 39 fundações, e os respectivos percentuais de evidenciação das fundações em cada item.

Tabela 1 - Análise do Balanço Patrimonial das fundações

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	12	5	42%	14	7	50%	17	7	41%	43	19	41%
A fundação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.6	17	3	18%	22	2	9%	21	2	10%	60	7	10%
A fundação evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	39	21	54%	39	20	51%	39	18	46%	117	59	46%

A fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.7	39	32	82%	39	30	77%	39	35	90%	117	97	90%
A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 3 - item 3.2.2.12	39	28	72%	39	32	82%	39	29	74%	117	89	74%
A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	10	7	70%	13	11	85%	15	11	73%	38	29	73%
A fundação evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	39	23	59%	39	25	64%	39	21	54%	117	69	54%
Total		195	119	61%	205	127	62%	209	123	59%	609	369	61%

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

O item de maior destaque negativo foi o referente à contabilidade de recursos de convênios, com 10% de média entre os três exercícios analisados. A prática habitual é o registro entre as receitas ou a não contabilização do recurso. Percebeu-se na análise da evolução da prática entre 2004 e 2006 que as fundações têm deixado cada vez mais de usar a prática para o registro do recurso.

São consideradas “Contas Genéricas” as contas do tipo “Outros...” (“Outros ativos circulantes”, “Outras contas do Patrimônio Social”, etc.), que existem no plano de contas do SICAP devido à dificuldade de padronização de plano de contas para todos os tipos de fundações. A utilização de contas genéricas para classificação de valores a serem demonstrados é outro problema bastante percebido em todos os demonstrativos e ocorre tanto em pequenas quanto em grandes fundações.

4.2 Demonstração de Mutações do Patrimônio Social

Os números gerais da evolução de itens analisados e evidenciados entre 2004 e 2006 na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social podem ser verificados na Tabela 2.

Tabela 2 - Análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social Líquido

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação apresentou “Saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio	NBC T 3 - item 3.5.2.1, a)	39	37	95%	39	34	87%	39	32	82%	117	103	88%

Social que confira com o “Saldo do Final do Exercício” apresentado no ano anterior?														
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, h)	39	36	92%	39	34	87%	39	39	100%	117	109	93%	
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, l)	39	35	90%	39	38	97%	39	36	92%	117	109	93%	
Total		117	108	92%	117	106	91%	117	107	91%	351	321	91%	

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

Apesar do nível razoável de evidenciação (91%), ainda assim é pertinente o comentário de que a quantidade de itens não evidenciados deveria ser irrelevante, pois os itens verificados referem-se basicamente à conferência de valores constantes em outros demonstrativos.

4.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Na Tabela 3 constam os números absolutos e relativos referentes à evidenciação dos itens previstos na análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Tabela 3 - Análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.6.2.1, a)	39	35	90%	39	34	87%	39	39	100%	117	108	92%
A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos?	NBC T 3 - item 3.6.2.1, c)	39	28	72%	39	26	67%	39	36	92%	117	90	77%
Total		78	63	81%	78	60	77%	78	75	96%	234	198	85%

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

A variação do Capital Circulante Líquido foi calculado em cada prestação de contas observando-se a evolução do Ativo Circulante e do Passivo Circulante entre um exercício e outro. As origens e aplicações de recursos foram percebidas no próprio “Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos”.

Assim como na Demonstração de Mutações do Patrimônio Social Líquido, os problemas associados à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos parecem estar relacionados à falta de atenção no preenchimento do demonstrativo. No entanto, há necessidade de averiguar mais profundamente a percepção dos profissionais que preenchem as prestações de contas sobre a forma que identificam as origens e aplicações e o nível de conhecimento destes profissionais a respeito da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

4.4 Demonstração do Superávit ou Déficit

Na Tabela 4 podem ser apreciados os números referentes às quantidades analisadas de cada item da Demonstração do Superávit ou Déficit.

O SICAP não vincula automaticamente o valor do superávit apurado no “Demonstrativo de Superávit ou Déficit” com a diferença entre as receitas e as despesas apuradas nos demonstrativos próprios. Ainda assim, o item relacionado à comparação entre o resultado e a diferença entre receitas e despesas foi um dos dois únicos itens nos quais foi apurado 100% de evidenciação do item em um exercício (o outro item que obteve 100% em um exercício foi a apresentação do resultado do exercício na Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos).

Tabela 4 - Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação utiliza Regime de Competência em sua Contabilidade?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	39	35	90%	39	37	95%	39	38	97%	117	110	94%
A fundação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?	Critério do MPSC	39	36	92%	39	36	92%	39	39	100%	117	111	95%
A fundação evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	39	15	38%	39	15	38%	39	13	33%	117	43	37%
A fundação registra despesas com encargos sociais?	Critério do MPSC	35	31	89%	37	33	89%	36	32	89%	108	96	89%
A fundação registra despesas de INSS referentes a prestação de serviços de terceiros?	Critério do MPSC	25	21	84%	23	19	83%	22	17	77%	70	57	81%
A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	36	28	78%	36	28	78%	36	30	83%	108	86	80%

A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	9	5	56%	10	7	70%	8	6	75%	27	18	67%
A fundação evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	39	6	15%	39	8	21%	39	7	18%	117	21	18%
A fundação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas fontes de recursos que são receitas?	Critério do MPSC	39	31	79%	39	33	85%	39	32	82%	117	96	82%
A fundação evidenciou em seu Demonstrativo de Fontes de Recursos todas as fontes apresentadas no SICAP?	Critério do MPSC	39	32	82%	39	28	72%	39	26	67%	117	86	74%
Total		339	240	71%	340	244	72%	336	240	71%	1015	724	71%

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

Foi percebida evolução entre 2004 e 2006 na utilização do regime de competência por parte das fundações, item que causa otimismo, já que denota uma tendência da utilização plena do regime, que se constitui em um Princípio Fundamental de Contabilidade.

A média de registro de despesas com encargos sociais ficou em torno de 89%. Neste item foi verificada relevante regularidade na quantidade de itens evidenciados. Apesar do nível razoável de evidenciação, o item pode causar preocupação à medida que a não contabilização de encargos sociais estiver associada ao não recolhimento destes encargos, gerando contingências que podem se tornar bastante expressivas dependendo do tamanho da fundação.

4.5 Notas Explicativas

Percebeu-se ligeira evolução do nível geral de evidenciação entre 2004 e 2006, mas os níveis de evidenciação médios foram baixos, conforme pode ser conferido na Tabela 5.

Tabela 5 - Análise das Notas Explicativas

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação apresentou critérios para reavaliação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 b)	10	2	20%	13	6	46%	15	6	40%	38	14	37%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, c)	6	3	50%	6	4	67%	7	5	71%	19	12	63%

A fundação apresentou em suas Notas Explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, h)	20	8	40%	20	10	50%	20	10	50%	60	28	47%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, i)	26	5	19%	26	6	23%	27	7	26%	79	18	23%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, l)	39	0	0%	39	0	0%	39	0	0%	117	0	0%
Total		101	18	18%	104	26	25%	108	28	26%	313	72	23%

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

Todas as fundações gozam de imunidade tributária, o que as dispensa do pagamento de despesas com tributos como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Nenhuma das fundações citou tal benefício em suas Notas Explicativas. O problema pode estar associado ao desconhecimento da norma por parte das fundações e revela um ponto fraco destas entidades: a evidenciação dos benefícios que recebe em virtude de sua finalidade social.

Outro fator potencialmente associado à falta de evidenciação do item é a própria ausência de concessão de gratuidades por parte das fundações, uma vez que muitas delas funcionam basicamente com a estrutura normal de uma entidade lucrativa que se vale de todos os benefícios fiscais, sem necessariamente conceder gratuidades.

Novamente percebe-se a necessidade de conscientização das fundações em relação à sua responsabilidade de demonstrar seus critérios contábeis e de esclarecer à sociedade os benefícios que tem usufruído e o nível de atividades que têm desenvolvido em razão de sua finalidade pública.

4.6 Análise da Evidenciação Contábil das Fundações

Os números totais apreciados entre os exercícios de 2004 e 2006 demonstram um nível apenas razoável de evidenciação por parte das fundações. A perspectiva geral do nível de evidenciação encontrado nas demonstrações contábeis analisadas pode ser percebida pela Tabela 6.

Tabela 6 - Resultados gerais do nível de evidenciação por tipo entre 2004 e 2006

Meio de Evidenciação Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
Balço Patrimonial	195	119	61%	205	127	62%	209	123	59%	609	369	61%
Demonstração de Mutações do Patrimônio Social	117	108	92%	117	106	91%	117	107	91%	351	321	91%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	78	63	81%	78	60	77%	78	75	96%	234	198	85%

Demonstração do Superávit ou Déficit	339	240	71%	340	244	72%	336	240	71%	1015	724	71%
Notas Explicativas	101	18	18%	104	26	25%	108	28	26%	313	72	23%
TOTAL	830	548	66%	844	563	67%	848	573	68%	2522	1684	67%

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

No total, foram analisados 2.522 itens de verificação em 117 prestações de contas (39 em cada um dos exercícios: 2004, 2005 e 2006) de 39 fundações da área de Educação e Pesquisa. Identificou-se um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de 67%.

5. CONCLUSÕES

A perspectiva de que o Terceiro Setor é a solução para todas as mazelas da sociedade diante da ineficiência do Estado parece estar inflada por uma esperança pouco fundamentada na realidade das entidades sem fins lucrativos. O Terceiro Setor apresenta grande potencial de desenvolvimento social, mas necessita ainda de forte amadurecimento em termos de transparência e de profissionalização.

A deficiência das entidades do Terceiro Setor em termos de transparência e de evidenciação contábil prejudica toda uma gama de usuários de suas informações, que vão desde os seus beneficiários até os seus potenciais investidores. O desenvolvimento do Terceiro Setor, e conseqüentemente das fundações, está condicionado à evolução destas entidades em termos de *accountability*.

A análise do grau de conformidade das demonstrações das fundações com as normas contábeis, avaliado por meio da verificação do nível de evidenciação contábil de alguns itens das demonstrações contábeis, comprovou que as fundações deixam de evidenciar itens muito importantes.

Em números gerais, 67% dos itens analisados nos exercícios de 2004, 2005 e 2006 apresentaram indicação positiva de evidenciação. Um número que deveria chegar aos 100% devido à simplicidade dos itens analisados, e devido à orientação das normas contábeis. Os números confirmam a necessidade de que as fundações aprofundem seus conhecimentos em relação à norma e de que caminhem rumo à transparência, sem a qual estarão fadadas ao descrédito da sociedade.

É importante considerar que alcançar um alto grau de evidenciação e de conformidade com as normas não garante um nível ideal de transparência, pois este também está associado a fatores como fidedignidade, qualidade e clareza das informações disponibilizadas. No entanto, a falta de evidenciação é indício forte de que não se está dando a atenção mínima necessária à transparência.

Finalmente, recomenda-se a realização de estudos de casos de fundações com apreciação dos métodos de contabilização e posterior evidenciação. Em virtude dos resultados deste trabalho, recomendam-se estudos mais aprofundados sobre as Notas Explicativas, buscando-se conhecer a percepção dos profissionais a respeito de seu entendimento, ou procurando-se avaliar o nível de qualidade das Notas Explicativas das fundações, com o objetivo de entender quais as dificuldades encontradas em sua elaboração.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. *Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas, 2005.

ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. *Transparência nas entidades do Terceiro Setor: a Demonstração do Resultado Econômico como instrumento de mensuração de desempenho*. In: 6º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2006, São Paulo-SP.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides; VARELA, Patrícia Siqueira. *Demonstrações contábeis para instituições do Terceiro Setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards n.º 117 (FAS 117)*. In: 6º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2006, São Paulo-SP.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988.

_____. *Lei n. 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

COELHO, Simone de Castro Tavares. *Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. 2. ed. São Paulo: Ed. SENAC, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social*. 2 ed. Brasília: CFC, 2007.

_____. *NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros*. Aprovada pela Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000.

_____. *NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.4 - Fundações*. Aprovada pela Resolução CFC n. 837, de 22 de fevereiro de 1999.

_____. *NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis*. Aprovada pela Resolução CFC n. 686, de 114 de dezembro de 1990.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998a.

_____. *Direito Fundacional*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998b.

FALCONER, Andres Pablo. *A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. São Paulo, 1999. 152 p. Dissertação (Mestrado em Administração), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERNANDES, Rubém César. "O que é o terceiro setor?". In: IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). 3º setor: desenvolvimento social sustentado. Rio de Janeiro: GIFE/Paz e Terra, 1997.

FISCHER, Rosa Maria; MENDONÇA, Luciana Rocha de. *ISTR Fifth International Conference Cape Town: Transforming Civil Society, Citizenship and Governance - The Third Sector in an Era of Global (Dis)Order*. South Africa / July 7-10, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. Tradução da 5ª edição americana por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HUDSON, Mike. *Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita*. São Paulo: Pearson Education, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2002*. Estudos e pesquisas. Informação Econômica 4. 2. ed. Rio de Janeiro, 2004.

MONTAÑO, Carlos. *Terceiro setor e questão social: crítica ao padrão emergente de intervenção social*. São Paulo: Cortez, 2002.

RAFAEL, Edson José. *Fundações e direito*. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1997.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. Colaboradores José Augusto de Souza Peres...(et. al.) São Paulo: Atlas, 1999. 3 ed. Rev. e Amp.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. *Defining the Nonprofit Sector: A Cross National Analysis*. Manchester University Press, 1997.