

DOUGLAS DA SILVEIRA

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade.

Orientador Prof. Dr. José Alonso Borba

FLORIANÓPOLIS

2007

DOUGLAS DA SILVEIRA

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

Esta dissertação foi julgada e aprovada para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 09 de novembro de 2007.

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do Programa

Apresentado à Comissão Examinadora composta pelos professores:

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
Presidente

Prof. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
Membro

Prof. Valmor Slomski, Dr.
Departamento de Contabilidade e Atuária
Universidade de São Paulo
Membro

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina
Membro Suplente

Para Elaine, minha esposa, e
incentivadora de todos os projetos que
tenho realizado.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que mais do que nunca tem me presenteado com infinidade de dádivas, dentre elas, desfrutar a vida, a mais sublime de todas.

Aos meus pais, eternos incentivadores de meus estudos e de meus planos de vida e que me ensinaram a busca pelo caminho da seriedade e da solidariedade.

À Elaine, minha querida esposa, pela paciência, carinho e compreensão diante dos momentos que não pudemos desfrutar juntos em virtude deste projeto, e pelos debates que travamos a respeito da importância da transparência das fundações.

Ao orientador deste trabalho, Prof. Dr. José Alonso Borba, pela coragem de incentivar o estudo da transparência das fundações, pela diversidade de possibilidades exploradas e pelo constante bom humor para superar os obstáculos durante a pesquisa.

Aos meus amigos Fernando e Diélis, companheiros desde a faculdade, que procuraram sempre acompanhar e incentivar este trabalho, desde o “happy hour” depois do expediente até o auxílio na tradução de textos em inglês.

Ao meu amigo Jair, colega de trabalho com quem compartilhei os conhecimentos adquiridos ao longo deste estudo com o objetivo de aprimorar as atividades do Setor de Auditoria e Apoio Técnico às Fundações do Ministério Público de Santa Catarina e com quem tive a oportunidade de escrever um artigo relacionado ao tema.

Ao Ministério Público de Santa Catarina, na pessoa do Dr. João Alexandre Massulini Acosta, que muito incentivou este trabalho, desde o ensinamento técnico sobre as fundações até a análise dos artigos elaborados sobre o tema.

"A solidariedade é o sentimento que melhor expressa o respeito pela dignidade humana."

Franz Kafka

SILVEIRA, Douglas da. *Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina*. 2007. 140 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

Orientador: Prof. Dr. José Alonso Borba.

RESUMO

O Terceiro Setor surgiu da iniciativa da sociedade diante de necessidades que já não eram 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. Dentre estas entidades se desenvolveram as fundações, caracterizadas por sua finalidade de âmbito público. As fundações, no desenvolvimento de suas atividades, necessitam de transparência para conferir credibilidade às suas ações e fomentar parcerias com os outros dois setores: o Estado (Primeiro Setor) e o Mercado (Segundo Setor). A principal forma de transparência é por meio da Evidenciação Contábil. A Contabilidade, como ciência destinada ao estudo do patrimônio das entidades, conta com os atributos necessários para a evidenciação da estrutura administrativa e operacional das fundações por meio das demonstrações contábeis. No entanto, as fundações precisam conhecer as Ciências Contábeis e aplicar as orientações das Normas Brasileiras de Contabilidade relacionadas às fundações com o objetivo de uniformizar o entendimento a respeito de suas informações e viabilizar a sua transparência. É neste intuito que este trabalho busca analisar a conformidade das prestações de contas das fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina com as normas contábeis. A pesquisa baseou-se em estudo exploratório de abordagem predominantemente quantitativa. Foi elaborada a partir das normas contábeis uma listagem de aspectos relacionadas às fundações que foram posteriormente verificados nas prestações de contas das fundações de Santa Catarina, dados cedidos pelo Ministério Público de Santa Catarina. 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, Transparência, Educação e Pesquisa.

ABSTRACT

The Third Sector appeared of the initiative of the society due to needs that no longer they were assisted by the State. He consolidated as group of entities of collective or public purpose and that they didn't seek to distribute profit, but to create opportunities of social development. Among these entities the foundations were developed, characterized by its purpose of public ambit. The foundations, in the development of its activities, need transparency to check credibility to its actions and to foment partnerships with the other two sectors: the State (First Sector) and the Market (Second Sector). The main transparency form is Accounting Disclosure. The Accounting, as science destined to the study of the patrimony of the entities, counts with the necessary attributes for the disclosure of the structure administrative and operational of the foundations by means of the accounting demonstrations. However, the foundations need to know the Accounting Sciences and to apply the orientations of the Brazilian Norms of Accounting related to the foundations with the goal of to make uniform the understanding regarding its information and to make possible its transparency. It is in this target that this work search to analyze the conformity of the installments of bills of the foundations of the area of Education and Research of Santa Catarina with the accounting norms. The research based predominantly on exploratory study of approach quantitative. It was elaborated starting from the accounting norms a roll of aspects related to the foundations that they were verified later on in the installments of bills of Santa Catarina's foundations, data given by Ministério Público de Santa Catarina. The work was accomplished with 39 foundations and it embraced 117 installments of bills referring to the exercises of 2004, 2005 and 2006. The results were presented by type of analyzed disclosure and they presented the lowest level of disclosure in the use of the Explanatory Notes, with 23% of disclosure of the foreseen minimum items. The Demonstration of Mutations of the Liquid Social Patrimony was the middle of better disclosure demonstrated by the foundations, with annual medium index of 91%. In the general, were identified a general level of conformity of the accounting demonstrations of 67%, confirming the transparency need and of understanding of the foundations regarding the norms related to the area and of the responsibility that they have before the society.

Word-key: Foundations, Third Sector, Disclosure, Transparency, Education and Researches.

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1 - Identidade Jurídica	35
Figura 2.2 - Ano de Registro Legal	36
Figura 2.3 - Origem dos Recursos	36
Figura 2.4 - Espécies de fundações	43
Figura 2.5 - Distribuição das fundações no Estado de Santa Catarina	46
Figura 3.1 - Proporção das três áreas de atuação mais representativas	74
Figura 4.1 - Localização das fundações analisadas	83
Figura 4.2 - Quantidade de fundações de cada aspecto visualizado (2006)	84

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1 - Evolução da quantidade de empregados das fundações entre 2004 e 2006	85
Gráfico 4.2 - Média de evidenciação entre 2004 e 2006 de fundações “Universitárias” e “Não universitárias”	86
Gráfico 4.3 - Balanço Patrimonial: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006	88
Gráfico 4.4 - Balanço Patrimonial: evolução anual dos itens menos evidenciados entre 2004 e 2006	90
Gráfico 4.5 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006	92
Gráfico 4.6 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: evolução anual por item entre 2004 e 2006	93
Gráfico 4.7 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006	94
Gráfico 4.8 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: evolução anual por item entre 2004 e 2006	96
Gráfico 4.9 - Demonstração do Superávit ou Déficit: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006	97
Gráfico 4.10 - Demonstração do Superávit ou Déficit: evolução anual dos itens menos evidenciados entre 2004 e 2006	99
Gráfico 4.11 - Notas Explicativas: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006	100
Gráfico 4.12 - Notas Explicativas: evolução anual dos itens menos evidenciados entre 2004 e 2006	103
Gráfico 4.13 - Evolução anual dos itens analisados e evidenciados entre 2004 e 2006	105
Gráfico 4.14 - Evolução anual dos itens analisados e evidenciados por tipo de evidenciação entre 2004 e 2006	106

LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 - Conceitos de Terceiro Setor	28
Quadro 2.2 - Legislação aplicada às fundações	51
Quadro 3.1 - Listagem de verificação para identificação do perfil das entidades	74
Quadro 3.2 - Listagem de verificação para identificação das informações apresentadas	75
Quadro 3.3 - Listagem de verificação para análise de adequação das informações apresentadas	75
Quadro 3.4 - Escala de pontos referentes à análise de conformidade	77
Quadro 4.1 - Relação das fundações que tiveram as prestações de contas de 2004 a 2006 analisadas	80

LISTA DE TABELAS

Tabela 2.1 - Despesas do setor não lucrativo	37
Tabela 2.2 - Financiamento do setor não lucrativo - %	38
Tabela 2.3 - Composição do setor não lucrativo - %	38
Tabela 2.4 - Quantidade aproximada de fundações por país	39
Tabela 2.5 - Áreas de atuação das fundações em 2004	47
Tabela 2.6 - Valores Totais de contas das fundações de Santa Catarina (em reais)	47
Tabela 3.1 - Fundações por área de atuação entre 2004 e 2006	73
Tabela 4.1 - Perfil das fundações analisadas	85
Tabela 4.2 - Meios de evidenciação contábil apresentados pelas fundações	87
Tabela 4.3 - Análise do Balanço Patrimonial das fundações	89
Tabela 4.4 - Análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	92
Tabela 4.5 - Análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	95
Tabela 4.6 - Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	98
Tabela 4.7 - Análise das Notas Explicativas	101
Tabela 4.8 - Resultados gerais do nível de evidenciação por tipo entre 2004 e 2006	104
Tabela 4.9 - Nível de evidenciação contábil entre 2004 e 2006 por fundação	107

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CCF	Centro de Apoio Operacional da Cidadania e Fundações do Ministério Público de Santa Catarina
CEBAS	Certificado de Entidades Beneficente de Assistência Social
CETS	Centro de Estudos do Terceiro Setor
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CPI	Omissão Parlamentar de Inquérito
DUP	Declaração de Utilidade Pública
DUPF	Declaração de Utilidade Pública Federal
EFC	<i>European Foundation Centre</i>
ENANPAD	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
ESFL	Entidades Sem Fins Lucrativos
FAS	<i>Financial Accounting Standards</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FIPE	Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
MPSC	Ministério Público de Santa Catarina
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NPI	<i>Non Profit Institutions</i>
ONG	Organização Não Governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PIB	Produto Interno Bruto
PROFIS	Associação Nacional de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Nacional
SICAP	Sistema de Cadastro de Prestações de Contas
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA.....	17
1.2 OBJETIVO GERAL.....	20
1.2.1 Objetivos Específicos.....	20
1.3. JUSTIFICATIVA	21
2. REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 O TERCEIRO SETOR	25
2.1.1 Críticas ao Terceiro Setor	30
2.1.2 Terceiro Setor em números	34
2.2 AS FUNDAÇÕES	40
2.2.1 Histórico.....	41
2.2.2 Classificação e Tipos de fundação	43
2.2.3 Fundações em Santa Catarina	45
2.2.4 Ministério Público.....	49
2.2.5 Declaração de Utilidade Pública	52
2.2.6 O CEBAS e a Lei das OSCIP´s	54
2.3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL.....	55
2.3.1 A perspectiva do usuário da Contabilidade.....	58
2.3.2 Transparência.....	60
2.3.3 <i>Accountability</i>	61
2.3.4 Normas Brasileiras de Contabilidade.....	63
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	68
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	68
3.2 PROCEDIMENTOS	69
3.2.1 Amostra	72
3.2.2 Perfil das entidades analisadas	74
3.2.3 Meios de evidenciação analisados	75
3.2.4 Verificação de itens evidenciados.....	75
3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	78
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	80
4.1 APURAÇÃO DA AMOSTRA.....	80
4.1.1 Perfil das fundações analisadas	82
4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS.....	86
4.2.1 Meios de evidenciação contábil utilizados	86
4.3 ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS FUNDAÇÕES.....	88
4.3.1 Balanço Patrimonial.....	88
4.3.2 Demonstração de Mutações do Patrimônio Social	91
4.3.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	94
4.3.4 Demonstração do Superávit ou Déficit.....	96
4.3.5 Notas Explicativas.....	100
4.3.6 Avaliação geral	104
5. CONCLUSÕES	111
REFERÊNCIAS	114
ANEXOS	121
APÊNDICES	135

1. INTRODUÇÃO

A estrutura social humana e o comportamento do homem em relação aos seus semelhantes levam a constatar que o homem é um ser social. Sua supremacia sobre as outras espécies instituiu-se não só pelo uso do raciocínio, mas também por sua capacidade de relacionar-se com seus semelhantes e almejar objetivos conjuntos. Assim surgiram as famílias, os grupos, sociedades inteiras, organizando-se através de regimentos comuns, necessários à convivência do grupo.

Com o passar do tempo surgiram os conflitos sociais e a sociedade percebeu que havia necessidades gerais que deveriam ser geridas coletivamente. Foram percebidas carências que não eram exclusivos de um, mas de todos. Em consequência surgiu o Estado, fomentado por seus integrantes, os contribuintes, e com o objetivo de prestar serviços à sociedade em geral.

A sociedade passou a coletar tributos, com o intuito de instituir um patrimônio público, para administrar soluções de necessidades da coletividade, gerido por representantes da sociedade, responsáveis pela criação de políticas públicas e pela gestão dos recursos públicos da forma mais eficiente e eficaz possível.

Apesar da evolução da sociedade com o avanço da ciência e da tecnologia, o papel do Estado continuou o mesmo. A obrigação do Estado diante da sociedade é realizar serviços de assistência aos cidadãos, exercendo as funções de: alocação de recursos para atender às necessidades públicas sociais, que não podem ser satisfeitas pelo mecanismo do mercado, e necessidades meritórias, que também são atendidas pelo setor privado; distribuição de renda e estabilização da moeda (SLOMSKI, 2005).

O Estado tanto age por meio de benefícios diretos, quanto por apoio à estruturação do Mercado, conforme explica Pereira e Grau (1999, p. 19):

É, neste sentido, cada vez mais evidente que o próprio desenvolvimento do mercado não pode assegurar-se sem um Estado democrático, que entre outras questões, preserve a própria atribuição enquanto bem público e exerça as funções protetoras, mediadoras e redistributivas necessárias ao desenvolvimento socio-econômico.

Assim, o Estado se configura como alicerce de toda a estrutura social, da qual tem a obrigação de regular e gerenciar com eficiência. Rafael (1997, p. 27) explica que a finalidade do Estado é: “(...) gerir, guardar, conservar e aprimorar todos os bens, interesses e serviços da coletividade, para bem servir a todos os cidadãos”.

A abrangência da atuação do Estado é bastante ampla, o que muitas vezes é usado como justificativa para as suas deficiências. Além disso, dificuldades burocráticas, bem como gerenciais, e, muitas vezes, o uso de políticas inadequadas, caracterizam-se como fortes obstáculos à atuação do Estado. O interesse coletivo da atividade estatal é norteado por diversos interesses políticos regionalizados e/ou particulares que, principalmente no Brasil, por sua enorme extensão territorial, trazem dificuldade ao encontro de um consenso sobre a melhor aplicação dos recursos. Outro fator importante foi a elevação do custo do Estado, conforme explicam Ribeiro e Guedes (2000, p. 25):

O entendimento de que o Estado era quem devia, com a sua regulação dos ciclos econômicos, corrigir os eventuais desvios de um mercado sujeito a desequilíbrios contribuiu para criar as condições para impulsionar o capitalismo no período pós guerra. Mas a manutenção de um vasto programa de proteção social nos países centrais, como uma das medidas para implementar aquela política, gerou o surgimento de uma também vasta, pesada, custosa e, com o tempo, pouco eficiente burocracia.

O alto custo da burocracia citado pelos autores, associado à complexidade da estrutura estatal, culminou em dificuldades ao desenvolvimento social de várias áreas.

Diante destes obstáculos, a própria sociedade buscou prover suas necessidades e melhorar as condições de qualidade de vida, através da organização de entidades sem fins lucrativos que executam atividades específicas, agilizando as atividades sociais e complementando a ação dos governos, criando o chamado Terceiro Setor.

Olak e Nascimento (2006, p. 23) explicam que

Algumas ESFL [Entidades Sem Fins Lucrativos] existem, tão somente, porque os Governos são ineficientes na prestação dos serviços sociais a que a comunidade tem direito. Dessa forma, as pessoas, objetivando satisfazer as suas necessidades básicas (educação, saúde, lazer etc.), acabam pagando em duplicidade por estes serviços: ao Governo, na forma de impostos, e às entidades que efetivamente atendem à comunidade, quer

na forma de doações (horas de trabalho, dinheiro, materiais etc.), quer na forma de remuneração de serviços (notadamente nas atividades empresariais).

A observação dos autores quanto à duplicidade de pagamento é pertinente, e se agrava ainda mais se forem considerados os repasses de recursos públicos ao Terceiro Setor, pois esta também é uma forma de pagamento indireto do cidadão às entidades sem fins lucrativos para o desenvolvimento de suas atividades.

Como o Estado objetiva ação social, suas deficiências tornaram-se o principal fator de desenvolvimento do Terceiro Setor. Mas não foi apenas a falta do Estado que o motivou. Coelho (2002, p. 58) explica que a perspectiva dos pesquisadores europeus em relação ao Terceiro Setor vai além das deficiências do Estado, pois consideram que ele:

Expressa uma alternativa para as desvantagens tanto do mercado, associadas à maximização do lucro, quanto do governo, com sua burocracia inoperante. Combina a flexibilidade e a eficiência do mercado com a equidade e a previsibilidade da burocracia pública.

Assim, o Terceiro Setor seria alternativa não só ao Estado (Primeiro Setor), mas também ao Mercado (Segundo Setor). 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 Montaño (2002), que entendem o Estado como Primeiro Setor.

As atividades desenvolvidas pelo Terceiro Setor beneficiam o público em geral, ou um setor amplo da sociedade, mas diferem-se das atividades do Estado por dependerem de recursos predominantemente privados. Suas finalidades visam o alcance de metas específicas com a execução de projetos e com perspectiva de crescimento e sustentabilidade, mas diferem-se do Mercado por não permitirem a distribuição de lucros ou superávits aos seus instituidores e/ou associados.

O Terceiro Setor reúne uma gama variada de entidades caracterizadas geralmente por duas negações: não lucrativas e não governamentais. São as peculiaridades que as diferem dos demais setores. Este gênero de entidade

engloba, oficialmente, as fundações e as associações, entidades jurídicas determinadas pelo Código Civil.

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. A vocação pública da fundação gera a necessidade de transparência de seus atos, com o objetivo de garantir sua própria existência.

Carvalho (2004, p. 108) ensina que:

Não só aqui no Brasil, mas em vários lugares do mundo, a essência de toda fundação é servir ao interesse social. Não existe fundação, no Brasil, para fins egoístas. Vou criar uma fundação para ganhar dinheiro, vou criar uma fundação para afrontar a legislação tributária, porque é muito mais fácil obter os benefícios do Estado, isso vai facilitar minha vida! Isso não existe. O espírito de uma fundação não é esse. O espírito da fundação deve ser, sempre, o interesse social. Se esse interesse social não estiver presente, não existe fundação. Existe uma sociedade civil, comercial, ou qualquer outra pessoa jurídica, mas não uma fundação.

A importância social deste tipo de entidade é o principal argumento para o seu estudo. O desenvolvimento do conhecimento da estrutura e das atividades das fundações é o pilar principal do desenvolvimento das próprias fundações. A Contabilidade, como ciência social aplicada, apresenta capacidade de apreensão deste conhecimento por meio da evidenciação contábil, caracterizada como oportunidade de transparência e credibilidade das fundações.

1.1 PROBLEMA

Apesar dos fins das fundações não serem lucrativos, há uma movimentação de recursos cada vez mais relevante, que deve ser acompanhada pelas autoridades competentes através da análise de seus patrimônios e de suas atividades. Por complementarem, e muitas vezes substituírem a atividade estatal, estas instituições recebem incentivos legais constituídos por isenções e imunidades tributárias. Como

a maioria dos tributos é baseada nos faturamentos das entidades, os valores dos tributos que deixam de ser arrecadados pelas entidades sem fins lucrativos crescem proporcionalmente ao aumento de seus faturamentos.

A falta de profissionalização na gestão¹ dessas entidades tem incorrido comumente em ausência de evidenciação das informações relacionadas à sua administração, servindo de descrédito para a captação de recursos e gerando interpelações do Estado, vezes por meio de rejeição de contas ou de instauração de Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI's).

A dificuldade em prestar contas à sociedade de forma adequada, a fragilidade estrutural de sua organização e a dificuldade em elaborar projetos para captação de recursos são exemplos de problemas que as fundações têm encontrado em seu desenvolvimento.

O acompanhamento das fundações de direito privado é feito pelo Ministério Público de cada Estado. A atividade de velamento das fundações, prevista pelo Código Civil, ocorre pelo assessoramento e análise de finalidade destas entidades bem como pela apreciação da aplicação de recursos por parte da fundação, aspectos observados na prestação de contas anual encaminhada pelas fundações ao Ministério Público estadual. Como são ofertadas várias isenções de tributos a essas entidades em função da concessão de títulos especiais, a prestação de contas também poderá ocorrer a órgãos concedentes dos títulos ou mesmo a entidades que concedam recursos financeiros.

Como as fundações não se caracterizam como órgãos do Estado, nem como empresas, buscam-se princípios tanto da área pública como privada para analisar-se sua estrutura financeira e patrimonial, sempre norteados pelo foco na finalidade pública e na gestão de recursos privados.

Bettiol Júnior (2005, p. 61) explica que a principal fonte de modelos para evidenciação do Terceiro Setor é o Mercado:

Parte substancial dos estudos sobre evidenciação de resultados contábeis tem sido desenvolvida com o objetivo de atender às necessidades de

¹ 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, o que gera 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.

organizações ligadas ao segundo setor, enfatizando, normalmente, a produção de riqueza (lucro) destinada à remuneração do capital investido na organização ou aos aspectos fiscais ligados à arrecadação de impostos e contribuições.

Dessa forma, é possível pressupor que existem dificuldades no processo de comunicação entre contabilidade e usuários de informações das organizações do terceiro setor, pois o conjunto de sinais escolhido para promover a evidência contábil foi idealizado e aperfeiçoado para atender às necessidades de outro grupo de usuários.

Como o Segundo Setor tem como finalidade o lucro, as informações das quais necessita são de cunho econômico e objetivam a eficiência da entidade no aumento do resultado. Os modelos que geram informações ao Mercado não necessariamente satisfazem o usuário das informações do Terceiro Setor, pois neste, o interesse é a satisfação de necessidades coletivas, e não o lucro. Aos usuários das informações do Terceiro Setor, ou seja, à sociedade em geral, interessa resultados sociais e sustentáveis.

As fundações são empreendimentos privados que buscam criar oportunidades de desenvolvimento social, o que desperta o interesse da sociedade, configurado no acompanhamento das atividades das fundações. Em virtude disto, existe a necessidade de transparência na evidência de suas informações, bem como a preocupação de se observar a divulgação das atividades das fundações, sobretudo a elaboração de demonstrações contábeis referentes à sua movimentação financeira.

A Contabilidade, como ciência que estuda o patrimônio das entidades, apresenta os atributos necessários para viabilizar a transparência das fundações por meio da evidência contábil de seus recursos gerados e aplicados, visualizando a realidade patrimonial destas instituições.

A elaboração de demonstrações contábeis é um dos principais meios que a entidade utilizará na evidência de suas atividades, com a representação dos reflexos que suas ações produzem sobre o seu patrimônio. A análise da evidência contábil das fundações configura-se como um meio de constatação por parte dos seus beneficiários sobre a forma com que os gestores têm cumprido com a finalidade da instituição.

No entanto, as demonstrações contábeis só poderão refletir a situação patrimonial da entidade se estiverem em conformidade com os princípios e normas

contábeis, pois são eles que fundamentam a comparabilidade da informação e uniformizam o entendimento contábil.

Em razão disto, esta pesquisa busca analisar a evidenciação contábil das fundações privadas de Educação e Pesquisa do estado de Santa Catarina, com o intuito de verificar as demonstrações contábeis e a conformidade do reflexo patrimonial apresentado pelas fundações.

As fundações da área de Educação e Pesquisa são as mais representativas da atuação fundacional em Santa Catarina. Sua participação na sociedade é impulsionada por projetos de ensino, pesquisa e extensão que proporcionam o desenvolvimento da área de Educação no estado. Há indícios de que a complexidade associada às atividades destas entidades se reflete no seu nível de transparência.

É objetivo deste trabalho estudar a transparência destas fundações, além de contribuir para a discussão do papel que as fundações de direito privado têm exercido na sociedade, respondendo à seguinte pergunta de pesquisa:

Qual o grau de conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de Educação e Pesquisa de Santa Catarina com as normas contábeis?

1.2 OBJETIVO GERAL

Analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa veladas pelo Ministério Público de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade pertinentes à área de fundações.

1.2.1 Objetivos Específicos

Pretende-se atingir o objetivo geral por meio dos seguintes objetivos específicos:

- identificar o Terceiro Setor e as Fundações;
- apresentar os aspectos relacionados a evidenciação contábil de Fundações;
- confrontar as demonstrações contábeis de Fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina com as normas contábeis pertinentes; e
- avaliar a conformidade das demonstrações contábeis analisadas com as normas contábeis.

1.3 JUSTIFICATIVA

A Ciência Contábil estuda o patrimônio com o intuito de ajudar o homem a gerir a escassez de recursos. Ao tratar do controle e da transparência de entidades que objetivam prestar serviços à coletividade, a ciência assume papel de desenvolvimento social e oportunidade de aprimoramento destas entidades.

As entidades sem fins lucrativos constituem-se em uma iniciativa pela busca de aumento de qualidade de vida e de igualdade social ao desenvolver atividades de utilidade pública. O fomento desta iniciativa pela sociedade trouxe desenvolvimento ao setor.

A expansão das entidades do Terceiro Setor é crescente, o que evidencia a sua relevância na economia brasileira. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2004), já existiam cerca de 276 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil oficialmente cadastradas em 2002 (dentre fundações e associações), empregando 1,5 milhão de pessoas.

Em Santa Catarina havia 124 fundações prestando contas regularmente ao Ministério Público estadual em 2004, distribuídas por 35 municípios diferentes. Juntas, movimentaram cerca de R\$ 797.684.296,17 em receitas, o que representou um acréscimo de 9,5% em relação a 2003 (SILVEIRA, BORBA e BORGERT, 2006).

De todas as áreas de atuação das fundações, a de Educação e Pesquisa é a de maior destaque. Das 124 citadas, 44 eram da área de Educação e Pesquisa, e representavam 80,44% de toda a receita gerada por fundações em 2004. Este destaque é um dos principais motivos para a escolha das fundações desta área como o foco de estudo deste trabalho. Além disso, a iniciativa fundacional surge como alternativa para a construção de vias de desenvolvimento para o país por meio

da educação, uma vez que este é um tema bastante discutido quando se fala no crescimento do país.

A perspectiva de crescimento do Terceiro Setor comprova a necessidade de se conhecer melhor os reflexos de sua administração no universo onde se inserem os outros dois setores (Estado e Mercado) do desenvolvimento econômico, de forma que possam coexistir sem conflitos, integrando-se e promovendo desenvolvimento social.

Essa necessidade de conhecimento sobre o Terceiro Setor já vem se refletindo no meio acadêmico. Iizuka e Sano (2007) empreenderam pesquisa sobre a Produção Acadêmica relacionada ao Terceiro Setor identificada nos Anais dos Encontros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ENANPAD) de 1990 a 2003. Os autores identificaram uma participação pequena porém constante de artigos sobre o Terceiro Setor, com destaque para os anos de 2002 e 2003 que, juntos, somaram 40% de todos os artigos sobre Terceiro Setor publicados no período pesquisado.

No entanto, por compor-se em um campo relativamente novo², o Terceiro Setor necessita de estudos que viabilizem a organização científica e metodológica de seus conhecimentos, considerando suas peculiaridades diante do Estado e do Mercado. A ampliação dos estudos do setor poderá proporcionar o desenvolvimento profissional dos seus agentes, condição necessária à sua sobrevivência, conforme alerta Marcovitch (1997, p 127):

Valores e conhecimento de história, Geografia e da evolução das ciências constituem a base da formação do agente do Terceiro Setor para sua profissionalização. Constituída a base de valores e conhecimentos cabe assegurar as habilidades gerenciais que valorizam simultaneamente a rotina operacional e a inovação organizacional. É um desafio para o gestor conciliar a disciplina contábil e financeira com espaço privilegiado dos projetos que constituem as atividades-fim. São estas últimas que justificam a existência de uma organização do Terceiro Setor, mas sem a rotina dos serviços contábeis, por exemplo, coloca-se em risco a transparência e a própria existência da instituição.

A presente pesquisa busca contribuir com a discussão dos temas relacionados ao Terceiro Setor, no que se refere à importância da transparência das organizações sem fins lucrativos e à verificação desta transparência nas

² Segundo Iizuka e Sano (2007), foi em torno de 1994 que foram feitos os primeiros estudos no Brasil relacionados ao chamado Terceiro Setor.

demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina.

No contexto do Terceiro Setor, as fundações desenvolvem suas atividades nas universidades, na proteção do meio ambiente, na saúde, na cultura, e em outras áreas relacionadas ao desenvolvimento social, porque seu patrimônio, apesar de privado, existe para suprir necessidades públicas.

As fundações são constituídas para uma finalidade pública e assim será enquanto existirem, pois em caso de extinção da entidade, seu patrimônio é destinado à outra fundação com finalidade congênere; esta peculiaridade faz da fundação uma integrante legítima do Terceiro Setor. Por essas razões as fundações são um campo fértil para estudo, devido à sua utilidade para o aumento da qualidade de vida da sociedade.

Outro fator de motivação para esta pesquisa decorre da atuação profissional do autor, que trabalha diretamente com a inspeção de prestações de contas das fundações de direito privado de Santa Catarina, no Setor de Auditoria e Apoio Técnico às Fundações do Ministério Público de Santa Catarina.

Em função de sua finalidade não lucrativa, e por serem portadoras de imunidade de isenções em muitos tributos, as fundações são entidades geralmente menos fiscalizadas pelo Estado do que as lucrativas, o que gera uma despreocupação potencial destas entidades em relação à formalidade na organização de sua estrutura e mesmo de sua evidenciação contábil. A escassa normatização do Estado para regular o controle das fundações desestimula a sua profissionalização, gerando a possibilidade de erros e até mesmo fraudes na gestão dos recursos das fundações.

Este acompanhamento limitado do Estado não é compartilhado pelos “investidores” do Terceiro Setor, que são os doadores e demais interessados diretos no sucesso das fundações. A transparência das informações das fundações é fator preponderante da credibilidade que estas instituições precisam ter para manter a iniciativa de seus incentivadores. A correta evidenciação de suas atividades e operações denota lisura na prestação de contas à coletividade, principal interessada em seus movimentos, potencializando investimentos em sua estrutura.

A integridade da evidenciação contábil poderá transparecer divergências a serem discutidas e resolvidas em termos de atuação das fundações. Assim, além da transparência dos dados à sociedade, a evidenciação contábil poderá funcionar como fator de aprimoramento das próprias práticas gerenciais ou operacionais das fundações, salvaguardando a própria continuidade destas instituições.

As demonstrações contábeis das fundações, seguem orientações normativas que balizam o entendimento do que é o mínimo adequado a constar nas demonstrações contábeis. Com base nestas normas é possível realizar uma análise objetiva da prudência que as fundações têm tido na divulgação de suas informações à sociedade.

Não foram encontrados na literatura outros trabalhos com o foco do presente estudo. A maioria dos trabalhos encontrados³ 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.

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.

³ Ver Araújo (2005), Bettiol e Varela (2006), Conselho Federal de Contabilidade (2007), Olak e Nascimento (2006) e Resende (1997).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Antes da abordagem da metodologia de pesquisa e dos resultados alcançados no estudo, é necessário que se desenvolva o cenário no qual transcorre a análise. Neste capítulo são tratadas a conceituação do Terceiro Setor, a inserção das fundações neste segmento e a importância da evidenciação contábil na transparência destas entidades.

2.1 O TERCEIRO SETOR

O ser humano como ser social precisa do envolvimento com seus semelhantes para desenvolver-se. Por essa razão, é muito difícil precisar a origem das iniciativas que culminaram no Terceiro Setor. Hudson (2002, p. 1) explica que :

Desde os tempos mais remotos era o grupo familiar que cuidava dos membros pequenos, enfermos, deficientes, velhos, viúvos e órfãos. Entretanto, com o crescimento das primeiras vilas e cidades e o movimento das pessoas para longe de suas famílias, novas formas de auxílio social eram necessárias. As primeiras civilizações egípcias desenvolveram um severo código moral com base na justiça social. Esse código encorajou as pessoas a ajudar os outros em suas necessidades – por exemplo, ao transportar um pobre para o outro lado do rio sem cobrar. O próprio faraó contribuiu ao dar abrigo, pão e roupas aos pobres quase 5.000 anos atrás.

A iniciativa da sociedade passou por vários estágios até chegar ao que hoje se configura nas entidades sem fins lucrativos. Hoje, o termo Terceiro Setor é bastante difundido por meio de trabalhos acadêmicos. No entanto, a conceituação do que vem a ser o Terceiro Setor é uma tarefa bastante complexa, devido a uma série de fatores, sobretudo em decorrência de a terminologia ser recente.

Iizuka e Sano (2007) desenvolveram uma pesquisa relacionada à Produção Acadêmica sobre o Terceiro Setor identificada nos Anais dos ENANPAD's de 1990 a 2003, e constataram que apenas a partir de 1997 foram publicados artigos sobre o Terceiro Setor naquele evento. Constataram também que os cinco autores mais citados nos artigos analisados foram Rubem Cesar Fernandes, Lester Salamon, Leilah Landim, Fernando Guilherme Tenório e Peter Drucker.

O termo mais usualmente empregado no Brasil, até agora, tem sido “organização não-governamental” (ONG). Apenas a partir de 1990 alguns autores

passaram a utilizar o termo “Terceiro Setor” no Brasil. Ele aparece pela primeira vez nos escritos de Rubem César Fernandes e Leilah Landim (COELHO, 2002).

A maior dificuldade da conceituação estaria associada à diversidade de entidades que integram o setor, segundo a visão de Coelho (2002, p. 58):

Todos os termos empregados até agora para um determinado universo de organizações sociais são vagos e pouco precisos. A literatura – internacional e brasileira – tem se esforçado na busca de definições mais precisas, mas os resultados não são compensadores. Em geral, os autores optam por uma determinada denominação, citam tantas outras, e nisso finda a discussão. Essa multiplicidade de denominações apenas demonstra a falta de precisão conceitual, o que, por sua vez, revela a dificuldade de enquadrar toda a diversidade de organizações em parâmetros comuns.

A observação da autora pode ser uma explicação para a diversidade de artigos e publicações que são encontrados e que nem por isso representam avanços no estudo do Terceiro Setor. Iizuka e Sano (2007) afirmam que:

Ao mesmo tempo em que alguns autores tentavam definir o conceito de Terceiro Setor, outros questionavam, algumas vezes com grande vigor, as origens, os interesses e as intenções das pessoas em querer disseminar uma “nova” área, apresentando-a como um meio para enfrentar os problemas sociais e econômicos. Assim, há poucos consensos e muitos dissensos sobre a temática do Terceiro Setor, sendo este um dos motivos para justificar a necessidade de se fazer mais e melhores pesquisas, agregando-se os conhecimentos prévios sobre o assunto.

Apesar da dificuldade apresentada, algumas características são comuns aos vários conceitos disponíveis. 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.

Para entender o Terceiro Setor como fenômeno social é importante observar o histórico de seu surgimento. Como a essência do Terceiro Setor está intimamente ligada à filantropia, pode-se dizer que o setor sempre existiu, mas não de uma maneira formalizada por meio de instituições. Alguns autores comentam o histórico do surgimento do Terceiro Setor, associando-o aos movimentos religiosos, tais como

Paes (2002, p. 93) – “devemos à Igreja e a outros setores cristãos progressistas a introdução desse tipo de organização no país” – e Andrade (2002, p. 28):

O terceiro setor surgiu da conjunção de diversos fatores e é também por isto que organizações com objetivos e estruturas tão diferentes estão colocadas sob um mesmo guarda-chuva. (...) A filantropia, por intermédio das santas casas de misericórdia, as ordens e irmandades, que constituíram as primeiras redes de serviços assistenciais paralelas às organizações do Estado, estão também na origem da atuação do terceiro setor.

A institucionalização destes movimentos filantrópicos veio a dar estrutura ao Terceiro Setor, potencializando a perenidade e a profissionalização das entidades. Com isso as instituições puderam crescer e assumir o papel de tentar se firmar como uma terceira alternativa além do Mercado e do Estado.

Donnelly-Cox, Donoghue e Hayes (2001, p. 197)⁴ explicam que:

The roles of a third sector that are expressed within a particular society may reflect societal needs, organizing capacities, and institutional frameworks. They may include the identification and service of new social needs; the maintenance and change of societal value systems; and the delivery of services often in partnership with, or in substitution for, the state.

Desta forma, pode-se conhecer as necessidades sociais emergentes de uma comunidade, observando-se a atuação do Terceiro Setor em seu meio. Esta atuação tanto pode ocorrer em parceria quanto em substituição ao Estado, o que confere a independência característica do setor não-lucrativo.

Com o objetivo de se definir exatamente o conceito de Terceiro Setor a ser utilizado para fins da presente pesquisa, foram pesquisados os conceitos dos principais autores desta área. No Quadro 2.1 são apresentados os conceitos encontrados.

⁴ Tradução livre: “Os papéis de um terceiro setor que é expresso dentro de uma sociedade específica podem refletir necessidades desta sociedade, organizando capacidades, e estruturas institucionais. Eles podem incluir a identificação e satisfação de novas necessidades sociais; a manutenção e mudança de sistemas de valores sociais; e a entrega de serviços freqüentemente em associação com, ou em substituição para, o estado”.

Autor	Conceito
Landim (1993, p. 20)	Situa-se justamente num ponto do caminho que vai da caridade pessoalizada à ação pública governamental, não se confundindo com nenhuma das duas. Juridicamente, as “ONGs” são “sociedades civis sem fins lucrativos” e enquadram-se na legislação referente a esse tipo de organização.
Fernandes (1997, p. 27)	(…) pode-se dizer que o Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.
Paes (2003, p. 47)	(…)configuram-se como organizações do Terceiro Setor, ou ONGs - Organizações Não-Governamentais, as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações, as sociedades e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes.
Hudson (2002, p. 08)	Têm basicamente um objetivo social em vez de procurarem gerar lucro; são independentes do Estado porque são administradas por um grupo independente de pessoas e não fazem parte de um departamento de governo ou de autoridades locais ou de saúde; reinvestem todo o seu saldo financeiro nos serviços que oferecem ou na própria organização .
ONU (2003, p. 26) ⁵	<i>(a) organizations, that (b) are not-for-profit and, by law or custom, do not distribute any surplus they may generate to those who own or control them, and that are (c) institutionally separate from government, (d) self-governing and (e) non-compulsory.</i>

Quadro 2.1 - Conceitos de Terceiro Setor

Fonte: autor.

O conceito de Landim (1993) refere-se às “Organizações Não-Governamentais” (ONG’s), configuradas como o ponto de partida do debate sobre a temática do Terceiro Setor no Brasil. A autora reconhece que a expressão “ONG” não é ainda reconhecida pela legislação brasileira, apesar de muito difundida na literatura⁶, mas confirma que não se deve confundir a ação dessas entidades com a atividade estatal.

A dificuldade de conceituação do Terceiro Setor se reflete na maneira de expressá-lo da maioria dos autores. Fernandes (1997) é um deles. Coelho (2002) comenta o conceito utilizado por Fernandes, ao explicar que o autor utiliza-se de duas negações para caracterizar o Terceiro Setor: “não governamental” e “sem fim lucrativo”. A primeira negação no sentido de identificar o Terceiro Setor como independente do Estado. A segunda negação no sentido de que tais entidades não

⁵ Tradução livre: “[...] (a) organizações que (b) são sem fins lucrativos e que, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente, que possa ser gerado, para seus donos ou controladores; (c) são institucionalmente separadas do governo, (d) são auto-geridas; e (e) são não-compulsórias”.

⁶ Segundo Landim (1993, p. 23), “não há dispositivo jurídico que diferencie as ‘ONGs’ de qualquer outra sem fins lucrativos, ou melhor, o termo ‘ONG’, como era de se imaginar, não aparece em classificações existentes nos textos legais, não existindo para efeitos de regulamentação jurídica enquanto tal”.

são geridas a partir da lógica do mercado, sendo que seus dirigentes, de um modo geral, prestam serviços voluntários, sem pagamento salarial ou dividendos. Desta forma o que se identifica é o que não é o Terceiro Setor, para caracterizar, por exclusão o que se enquadra nele.

Paes (2003) trata da questão da defesa de direitos difusos. O termo “direito difusos” é o que representa o caráter público da finalidade das entidades do Terceiro Setor. Também o caráter público das entidades merece uma reflexão, trazida por Silva e Aguiar (2007):

É importante explicar que “benefícios coletivos”, que compõem a caracterização do Setor, não correspondem necessariamente a “benefícios públicos”. Muitas organizações do Terceiro Setor visam promover benefícios coletivos privados. Este caso corresponde ao de organizações visando ajuda mútua que pretendem defender interesses de um grupo restrito de pessoas, sem considerável alcance social. As organizações de caráter público, de outro lado, estão voltadas para o atendimento de interesses mais gerais da sociedade, produzindo bens ou serviços que tragam benefícios para a sociedade como um todo.

Os autores consideram que o Terceiro Setor engloba entidades nas quais a finalidade abarca a sociedade como um todo, atingindo tanto grupos específicos quanto a sociedade em geral. Muito embora não seja objetivo do Terceiro Setor substituir o Estado, suas ações atingem o mesmo público.

Hudson (2002) define as características das organizações que formam o Terceiro Setor. O reinvestimento na própria organização é o que fundamenta o termo “sem fins lucrativos”, partindo do raciocínio de que o lucro é algo a ser distribuído ou reinvestido. No caso das entidades sem fins lucrativos, o superávit (receitas maiores que despesas) deverá ser sempre reinvestido. Esta idéia é reforçada pela Organização das Nações Unidas (2003, p. 18)⁷ que trata as entidades do Terceiro Setor por NPIs (“*Non Profit Institutions*”), e afirma que:

Not-for-profit means that NPIs are organizations that do not exist primarily to generate profits, either directly or indirectly, and that are not primarily guided

⁷ Tradução livre: “Não lucrativo significa que as NPIs são organizações que existem não para gerar principalmente lucros, diretamente ou indiretamente, e que não são guiadas principalmente por metas e considerações comerciais. NPIs podem acumular excesso em um determinado ano, mas qualquer excesso deve ser reinvestido na missão básica da entidade e não distribuído a donos, sócios, fundadores ou quadro administrativo da organização”.

by commercial goals and considerations. NPIs may accumulate surplus in a given year, but any such surplus must be plowed back into the basic mission of the agency and not distributed to the organizations' owners, members, founders or governing board.

Assim, o Terceiro Setor engloba, oficialmente, as entidades jurídicas comprometidas com a ação social. Neste caso não há oportunidades para a distribuição de resultado, pois este é reinvestido na entidade. Percebe-se então que a existência de resultado não é algo proibido no Terceiro Setor, mas sim a sua distribuição.

A definição da Organização das Nações Unidas (2003) sobre ONG's adiciona as características de independência em relação à sua auto-gestão e a "não-compulsoriedade" associada ao fato de não existirem leis ou normas que obriguem as pessoas a fazerem doações de recursos (financeiros ou humanos) a estas entidades.

Analisados os conceitos propostos pelos diversos autores, será adotada a seguinte definição de Terceiro Setor: "grupo de entidades autônomas, criadas com o objetivo de promover algum tipo de ação social de interesse público e que não distribuem lucros por nenhuma forma".

2.1.1 Críticas ao Terceiro Setor

A idéia do surgimento do Terceiro Setor é pautada na distinção de determinado segmento da sociedade que busca a solução de problemas sociais que as duas outras esferas não conseguem resolver. Esta perspectiva é muito debatida e questionada por alguns autores, devido a problemas estruturais do setor, como a baixa profissionalização de seus agentes e a falta de identidade do setor. Apesar disso, Teodósio (2001, p. 3) lembra que o Terceiro Setor não é tão frágil quanto parece:

Uma das confusões mais freqüentes é acreditar que, quando se fala em Terceiro Setor, está-se referindo a uma pequena organização muito carente de recursos financeiros, nascida de uma demanda legítima da sociedade e que só trabalha com voluntários. Na verdade, pode-se estar falando de uma organização de alcance mundial, com grande penetração na mídia e forte poder de influência nas decisões governamentais, como por exemplo, o *Green Peace*. Ou então, pode-

se estar falando de uma fundação criada por uma grande empresa, mais para melhorar sua imagem junto à sociedade e cativar consumidores do que para efetivamente transformar uma realidade social precária.

A confusão sugerida pelo autor é fruto da grande diversidade de entidades que integram o Terceiro Setor. Esta diversidade é o que traz dificuldades à consolidação do setor, principalmente no que concerne aos seus objetivos. Como visto no item 2.1, o objetivo do Terceiro Setor é a execução de atividades de interesse público. No entanto, existem muitas entidades, como bem observado pelo autor, que mascaram atividades de *marketing* com a atuação de organizações não-governamentais controladas pelo Segundo Setor.

A falta de identidade do Terceiro Setor também é comentada por Silva, F. (2007, p. 18):

O problema é que os participantes do Terceiro Setor estão em um status neocolonial. Pensam como um setor subjugado. Suplicam ao governo e ao mercado e às instituições filantrópicas para obter verbas para desenvolver os seus projetos. Neste sentido podemos afirmar que um paradoxo aqui se instala: o governo em ações públicas efetivas está cada vez mais longe da vida das comunidades e o seu papel cada vez mais desacreditado na medida em que passa a delegar as suas responsabilidades. Quais são as alternativas de superação e fortalecimento do tecido social. O Terceiro Setor ainda não tem consciência da sua condição, falta-lhe identidade e articulação. Sem identidade, a organização não terá poder. Sem poder, não há como o Terceiro Setor tratar como iguais o mercado e o governo; e, enquanto isso não acontecer, não poderá começar a lidar com os problemas que a sociedade civil enfrenta e os seus respectivos papéis.

A observação do autor ressalta aparentemente a mentalidade da grande maioria das entidades do Terceiro Setor que são muito dependentes do Primeiro Setor, contrabalanceado o apontado por Teodósio (2001). Enquanto este autor aponta os objetivos do Segundo Setor inseridos entre as finalidades do Terceiro Setor, Silva F. (2007) aponta a dependência que o Terceiro Setor tem do Estado. Ambas as perspectivas vão ao encontro das dificuldades de identificação do papel do Terceiro Setor, embora ainda o vejam como um setor em formação.

Pereira e Grau (1999, p. 19) trazem outra perspectiva que evidencia a falta de maturidade da sociedade civil para assumir as demandas que se espera para o Terceiro Setor:

Neste sentido atualmente é crescentemente questionada a destinação de um lugar pré-estabelecido à sociedade ou a atribuição a ela de uma virtude intrínseca. Ainda delimitada das instituições políticas e das associadas ao mercado, a sociedade civil não constitui um corpo homogêneo que tanto é fonte da solidariedade e do sentido comunitário mas também está impregnada pelas desigualdades econômicas e sociais.

Os autores associam a desigualdade social e a natureza solidária da sociedade à dificuldade de se destinar a ela a iniciativa e o controle do desenvolvimento de práticas para viabilizar as suas próprias necessidades gerais.

Montaño (2002) é mais incisivo. O autor vê no Terceiro Setor a oportunidade que o Estado busca para se “desresponsabilizar” da atuação social. Por meio de discurso ideológico muito forte, Montaño (2002, p. 235) afirma que:

O Estado, dirigido pelos governos neoliberais, se afasta parcialmente da intervenção social, porém é subsidiador e promotor do processo ideológico de “transferência” da ação social para o “terceiro setor”. (...) Desresponsabilizar-se e afastar-se parcialmente da intervenção na “questão social” não elimina o fato de o Estado ter um papel fundamental nas transformações operadas pelos governos e pelo capital sob hegemonia neoliberal.

O crescimento do Terceiro Setor não estaria atrelado necessariamente à iniciativa da sociedade civil organizada, mas sim aos propósitos do Estado. O autor associa o investimento do Estado no Terceiro Setor ao esvaziamento do debate sobre as questões sociais e à ocultação do problema do desemprego no Brasil, que ocorreria em função da ocupação gerada pelas entidades do Terceiro Setor, ainda que de forma frágil e inconsistente.

Saraiva (2006, p. 31) chama a atenção para outra consequência do desenvolvimento do Terceiro Setor:

(...) tal questão é problemática sob o ponto de vista de que a sociedade civil assumira um papel que definitivamente não é seu, e sim do Estado. No afã de resolver seus problemas, esquece-se de que uma de suas prerrogativas é exigir que o poder público cumpra suas funções.

A perspectiva futura de Montaño (2002, p. 228) em relação ao Terceiro Setor não é menos contundente:

O que poderá ocorrer, então, quando esta “crise fiscal do Estado”

atingir a sua capacidade de estabelecer “parcerias”, financiando o “terceiro setor”? Então, a “bolha” que mostrou um “terceiro setor” forte e crescente furar-se-á e mostrará seu interior gasoso, vazio de entidades sólidas. Aí veremos, claramente, sem misticismos e fetichismos, o que foi historicamente perdido – sem a máscara de uma suposta transferência transitória e momentânea de setores -; o conjunto de direitos, serviços, assistências sociais, conquistados ao longo de árduas lutas, “desmanchará no ar” como uma bolha de sabão.

Porém, o autor explica que a sua “desconstrução” da ideologia do Terceiro Setor não é leviana. A perspectiva do autor é de que as Organizações Não-Governamentais são importantes sim para o debate da questão social, mas que não devem ser o ator principal, e muito menos único, na articulação do desenvolvimento social. Seria importante a integração das entidades oriundas da sociedade civil organizada com os movimentos sociais (estes sim pioneiros do debate da questão social) e com a devida responsabilização do Estado pela intervenção social.

Kramer (2000, p.17)⁸ apresenta duas visões que têm sido expostas em relação às tendências do Terceiro Setor:

The most recent trend is the convergence and blurring of lines between the sectors, resulting in the emergence of two contrasting perspectives. The dominant and prevailing one celebrates the rapid institutionalization of the third sector as a primary partner with government in the delivery of services, and as an advocate and core of the civil society. The other view is skeptical about the validity of a sectoral model based on type of ownership in the face of a convergence of boundaries and extensive interdependence.

A visão prevalecente, segundo o autor, vê o desenvolvimento positivo do Terceiro Setor em associação ao Estado. A visão cética sequer vê a atividade não-lucrativa como setor, e a considera extremamente dependente do Estado. Apesar de serem duas visões antagônicas, existe um ponto em comum entre as duas: a diminuição da distância entre os três setores.

As constantes confusões entre setores, oriunda do desenvolvimento do Terceiro Setor, têm ressaltado a necessidade de controle de suas ações. Assim

⁸ Tradução livre: “A mais recente tendência é a convergência e desaparecimento de linhas entre os setores, resultando na manifestação de duas perspectivas contrastantes. A dominante e prevalecente celebra a institucionalização rápida do terceiro setor como um sócio primário com governo na entrega de serviços, e como defensor e essência da sociedade civil. A outra visão é cética sobre a validade de um modelo setorial baseado em tipo de propriedade em face a uma convergência de limites e extensa interdependência”.

como nos demais setores, várias práticas criminosas se desenvolveram em seu meio, em virtude de algumas facilidades trazidas pela sua natureza. Nunes (2006, p. 150) traz alguns exemplos:

Muito comum tem sido, também, o uso de entidades do Terceiro Setor por empresas privadas com a finalidade de se esquivar do pagamento de impostos. Fundações, por exemplo, que têm como mantenedores importantes hospitais privados não raras vezes costumam importar caros equipamentos hospitalares para seus mantenedores, beneficiando-se dos privilégios tributários e burlando o fisco.

Outros exemplos apontados pela autora são as fraudes envolvendo a concessão de incentivos fiscais e o uso de organizações não-governamentais para lavagem de dinheiro ilícito, vez que suas atividades financeiras não exigem amarras e muitas vezes não deixam registro.

Também constitui facilidade aos criminosos a justificativa para origem de receitas por doações de pessoas não identificadas, circunstância atrativa, já que “o primeiro elo do processo de legalização do dinheiro é sempre o mais frágil, ou seja, a primeira operação financeira é sempre a mais fácil de ser identificada pelos órgãos de controle” (NUNES, 2006).

2.1.2 Terceiro Setor em números

Apesar de a expressão “Terceiro Setor” ser nova, e a sua conceituação ainda ser bastante complexa, as entidades sem fins lucrativos que o compõem operam há bastante tempo e apresentam números significativos.

A relevância destas entidades na economia brasileira tem se tornado cada vez mais evidente, em função do seu crescimento e dos serviços prestados. Os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) são atualmente a fonte mais completa em termos de censo das entidades sem fins lucrativos de nível nacional. 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.

Os números apontam a relevância destas entidades na economia brasileira, e seu potencial de crescimento, em razão do sucateamento e incapacidade do Estado, e em função do aumento da preocupação coletiva com a desigualdade social e o meio ambiente.

Além do IBGE, existem poucas fontes de dados relacionados à proporção do Terceiro Setor no Brasil. Em setembro de 1994, a Fundação Getúlio Vargas criou o Centro de Estudos do Terceiro Setor (CETS), dedicado a desenvolver os conhecimentos relacionados à área. O projeto “Mapa do Terceiro Setor”, de iniciativa do CETS, se constitui em uma página na Internet onde as entidades podem fazer o seu cadastro voluntariamente. Em virtude disso os dados apresentados pelo projeto não representam uma totalidade em nível nacional, mas dão uma noção da quantidade de entidades que conhecem o projeto, constituindo uma amostra específica de entidades.

Em julho de 2005, foi divulgado o último relatório do “Mapa do Terceiro Setor”. Havia 4.589 entidades cadastradas. Referentes às entidades cadastradas, são apresentadas algumas informações, consideradas as mais relevantes para este estudo. Na Figura 2.1, são apresentados os tipos de identidade jurídica das instituições cadastradas.

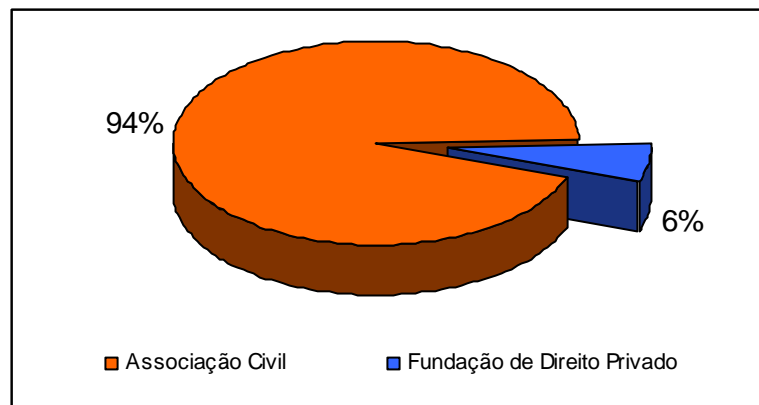


Figura 2.1 – Identidade Jurídica

Fonte: adaptado de Mapa do Terceiro Setor (2005)

Percebe-se pelos números a vantagem significativa da instituição de associações sobre as fundações. Os números podem estar associados às maiores dificuldades burocráticas encontradas na instituição de fundações, ou mesmo aos

objetivos das entidades, que enquadram-se geralmente melhor às associações do que às fundações, uma vez que a instituição de uma fundação exige sempre finalidade pública, o que não ocorre sempre com as associações.

A Figura 2.2 apresenta a evolução das instituições com base no ano de registro legal.

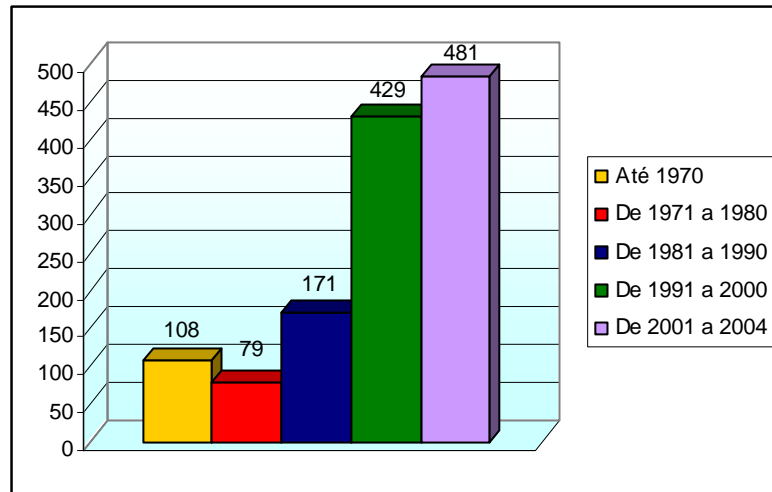


Figura 2.2 – Ano de Registro Legal

Fonte: adaptado de Mapa do Terceiro Setor (2005)

Os dados confirmam que houve uma maior propagação das entidades a partir de 1991. No entanto, cabe ressaltar que a informação refere-se apenas às entidades que estavam em atividade em 2005. Muitas entidades podem ter sido constituídas em anos anteriores e terem desaparecido em seguida.

A Figura 2.3 apresenta a origem dos recursos utilizados pelas entidades.

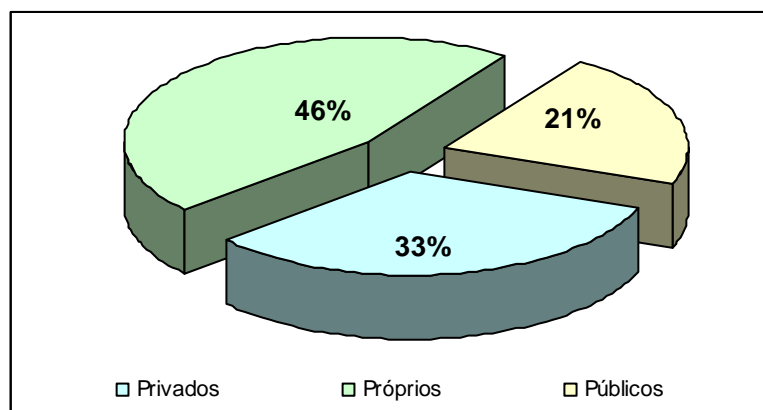


Figura 2.3 – Origem dos Recursos

Fonte: adaptado de Mapa do Terceiro Setor (2005)

Existe bastante equilíbrio entre as fontes de recursos. Apesar de ser o tipo menos relevante com 21%, o orçamento público ainda banca parte significativa do Terceiro Setor, muito embora este tenha a característica de ser “independente” do Estado.

Internacionalmente, o Terceiro Setor apresenta números ainda mais relevantes. Salamon e Anheier (1994), citados por Costa Jr. (1998, p. 04), trazem os resultados de pesquisa realizada pela Johns Hopkins University em 1994 e que traduz alguns dados das dimensões do Terceiro Setor sobre sete países, seis deles desenvolvidos (Estados Unidos, Alemanha, França, Itália, Reino Unido e Japão) e um integrante do antigo bloco socialista (Hungria). A Tabela 2.1 traz os dados de despesas do setor não lucrativo de cada país.

Tabela 2.1 - Despesas do setor não lucrativo

País	US\$ Bi	% PIB
Hungria	3,9	1,20
Itália	21,6	2,00
Japão	94,9	3,20
França	39,9	3,30
Alemanha	53,7	3,60
Reino Unido	46,6	4,80
EUA	340,9	6,30

Fonte: Salamon e Anheier (1994), apud Costa Jr. (1998, p. 04).

Os Estados Unidos são o grande destaque em investimentos no Terceiro Setor. A maior economia do mundo fomentou iniciativas da sociedade civil que superam significativamente os números dos outros países analisados, tanto em bilhões de dólares quanto no percentual de seu Produto Interno Bruto (PIB).

O destaque dos Estados Unidos no investimento ao Terceiro Setor está associado a algumas variáveis tais como o longo processo de desenvolvimento das iniciativas da sociedade civil naquele país e a diversidade de capital disponível para o fomento dessas iniciativas. Desde 1894 os Estados Unidos concedem isenção fiscal às entidades do Terceiro Setor (COELHO, 2002). Ao longo dos anos os benefícios foram restringidos à medida que estas entidades se diversificaram e se desenvolveram.

A Tabela 2.2 traz dados sobre as fontes de financiamento das entidades do Terceiro Setor.

Tabela 2.2 - Financiamento do setor não lucrativo - %

País	Famílias	Setor Público	Setor Privado
Japão	60	38	1
Hungria	57	23	20
Itália	53	43	4
EUA	51	30	19
Reino Unido	48	40	12
França	34	59	7
Alemanha	28	68	4
Média	47	43	10

Fonte: Salamon e Anheier (1994), apud Costa Jr. (1998, p. 06).

Também no exterior o setor público é um dos grandes responsáveis pela manutenção do Terceiro Setor. Em média, 43% do financiamento das entidades é fornecido pelo Estado. Alemanha e França são os destaques, com 68% e 59% respectivamente.

A Tabela 2.3 traz os dados relacionados às áreas de atuação do Terceiro Setor nos países estudados.

Tabela 2.3 - Composição do setor não lucrativo - %

País	Outros	Negócios	Serviço Social	Saúde	Educação	Cultura, Artes
Japão	6	11	14	28	40	1
Reino Unido	13	7	12	4	43	21
EUA	6	5	10	53	23	3
Alemanha	18	5	23	35	12	7
França	11	3	29	14	25	18
Itália	4	23	25	17	22	9
Hungria	3	10	25	1	4	57
Média	8	9	20	22	24	17

Fonte: Salamon e Anheier (1994), apud Costa Jr. (1998, p. 07).

Sobressai a área de Educação (média de 24%), seguida pelas áreas de Saúde (média de 22%) e Serviço Social (média de 20%). O Reino Unido é o país onde o Terceiro Setor atua com mais destaque em Educação (43%).

Dados mais recentes trazidos por Anheier e Daly (2004, p. 03), expostos na Tabela 2.4, revelam a quantidade aproximada de fundações na Europa.

Tabela 2.4 - Quantidade aproximada de fundações por país

País	Quantidade de Fundações	População em milhões (Fonte: Almanaque Abril, 1999)	Números de fundações a cada mil habitantes
Liechtenstein	600	0,03	19,35
Suécia	entre 20.000 e 30.000	8,90	2,81
Dinamarca	entre 11.000 e 14.000	5,30	2,36
Suíça	11.000	7,30	1,51
Noruega	2.989	4,40	0,68
Finlândia	2.522	5,20	0,49
Estônia	533	1,40	0,38
Luxemburgo	143	0,42	0,34
Inglaterra	8.800	58,20	0,15
Espanha	6.000	39,80	0,15
Turquia	9.236	63,80	0,14
Alemanha	entre 10.000 e 12.000	82,40	0,13
Rep. Tcheca	969	10,20	0,10
Áustria	600	8,20	0,07
Países Baixos	1.000	15,70	0,06
Portugal	entre 500 e 700	9,80	0,06
Itália	3.000	57,20	0,05
Grécia	500	10,60	0,05
Irlanda	112	3,60	0,03
Bélgica	310	10,20	0,03
França	404	58,70	0,01

Fonte: adaptado de Anheier e Daly (2004, p. 03)

A ponderação do número de fundações com a população de cada país revela uma concentração maior de fundações em Liechtenstein, Suécia, Dinamarca, Suíça e Noruega. Em números absolutos é também a Suécia que apresenta o maior número de entidades.

Ainda na exposição dos dados, os autores (ANHEIER e DALY, 2004, p. 03)⁹ observam o seguinte:

The data suggest that there are around 90,000--110,000 foundations in Europe (including Greece and Turkey), or an average of around 4,000 per country. However, these figures have to taken with great caution. For example, figures for the countries of Central and Eastern Europe tended to fluctuate in the 1990s due to changes and reforms to the laws governing foundations. In the Czech Republic, 5,238 foundations existed in 1997 whereas this number had fallen to 969 in 1999, a year after the new foundation law came into effect.

⁹ Tradução livre: "Os dados sugerem que existem em torno de 90.000-110.000 fundações na Europa (incluindo Grécia e Turquia), ou uma média de 4.000 por país. Contudo, estes números devem ser usados com grande cuidado. Por exemplo, números dos países da Europa Central e Ocidental tendem a flutuar nos anos 90, devido a mudanças e reformas nas leis que governam fundações. Na República Tcheca existiam 5.238 fundações em 1997, sendo que este número caiu para 969 em 1999, um ano depois da nova lei de fundações tornar-se efetiva".

A observação revela a dificuldade de se visualizar em termos internacionais o universo das fundações, uma vez que peculiaridades de cada país dificultam o levantamento de números consistentes. Ainda assim, os dados revelam a magnitude da participação das fundações nas sociedades pesquisadas.

2.2 AS FUNDAÇÕES

As obras jurídicas relacionadas à legislação e fiscalização das fundações que conceituam o Terceiro Setor, tratam da natureza jurídica das fundações e aprofundam-se na relação das fundações com sua finalidade pública e com a fiscalização dos agentes do Primeiro Setor, o Estado. Nesta gama de obras, destacam-se Rafael (1997), Resende (1997), Diniz (1998b), Paes (2002) e Nunes (2006).

As fundações são entidades sem fins lucrativos, com personalidade jurídica de direito privado, e criadas a partir de um patrimônio destacado do patrimônio de seu fundador ou fundadores. São constituídas por escritura pública ou testamento, nos termos do Código Civil e observada a lei de registros públicos (Lei n. 6.015/73).

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

A *fundação* [grifo da autora] é um complexo de bens livres (*universitas bonorum*¹⁰), 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.

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. Deste modo, a administração das fundações bem como a manutenção de suas finalidades são de interesse público.

¹⁰ **UNIVERSITAS BONORUM.** *Direito Civil.* Patrimônio personalizado destinado um fim que lhe dá unidade, por exemplo, a fundação. É uma universalidade de bens (DINIZ, 1998a).

Miranda (2004, p.326) relata objetivamente as principais características das fundações:

A fundação é uma pessoa jurídica de direito privado, cujos bens foram destinados por seu fundador para a consecução de certos fins. Certamente possuem um criador, um conjunto de bens destinados a um fim específico e finalidade pública.

Desta forma, a instituição de uma fundação pode acontecer pela vontade de uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas. O conjunto de bens configura-se como condição fundamental para constituição da entidade que, na verdade, existe em razão do patrimônio de bens livres destinados à determinada função social.

Paes (2003, p. 45) explica que a fundação:

(...) ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedades em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.

A caracterização do autor remete à função social das fundações e justifica a sua classificação dentro do Terceiro Setor, em virtude da finalidade social e da iniciativa da sociedade civil que utiliza a fundação como instrumento de atuação.

Caracterizada a fundação, serão apresentados alguns aspectos específicos que auxiliam o entendimento da essência e da existência das fundações na sociedade.

2.2.1 Histórico

O surgimento das fundações pode ser explicado pela iniciativa de pessoas que destinavam uma parte de seu patrimônio para o estudo das artes, ciências, ajuda ao próximo, etc. Uma iniciativa que transpôs a atuação da coletividade (Estado), instituindo ações individuais no sentido de criar oportunidades de desenvolvimento social.

Os primeiros esboços da figura fundacional podem estar localizados no antigo Egito, onde atos filantrópicos, próprios daquela civilização, foram institucionalizados, sendo depois cristalizados com maior consistência na Grécia (PAES, 2003). Na Grécia, as primeiras fundações teriam sido voltadas ao culto funerário, à manutenção de crianças pobres e à distribuição de alimentos, confirmando o caráter público do instituto fundacional já naquele tempo (DINIZ, 1998b).

Os autores (PAES, 2003; DINIZ, 1998b) citam ainda como exemplo de figura fundacional pioneira a escola criada por Platão, que desenvolvia o ensino do tipo científico-religioso dirigido às musas de Atenas. Platão após dirigir a escola por duas décadas a transmitiu a todos os seus discípulos, para que seus ideais e seu trabalho se perpetuassem.

No Brasil o surgimento das fundações pode ser observado a partir do século XVIII. Segundo Paes (2003, p. 150):

(...) Romão de Matos Duarte, solteiro milionário, achou por bem separar parte de seu patrimônio para formar um 'fundo' para auxiliar, exclusivamente, os expostos na 'roda', que, a partir de seu gesto, passariam a ter tratamento digno ao serem atendidos na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro.

A preocupação de Romão de Matos Duarte era oferecer o direito a uma vida digna aos recém nascidos que eram entregues pelas pessoas que não tinham condições de criá-los. Assim nasceu a "Fundação Romão Matos Duarte" em janeiro de 1738 que, funcionando paralelamente à Santa Casa do Rio de Janeiro, cuidava de órfãos cariocas.

No entanto, o instituto fundação só veio a ser considerado a partir de 1903, segundo Rafael (1997, p. 70): "legalmente, entretanto, só se ouviu falar de fundações no início deste século. A Lei nº 173, de 10.09.1903, conferia personalidade jurídica a entidades com fins literários, científicos e religiosos". Em 1916, com a criação do Código Civil, a legislação referente às fundações foi consolidada e foi definitivamente criada a figura jurídica da fundação.

2.2.2 Classificação e Tipos de fundação

A determinação dos tipos de fundação está associada à sua natureza jurídica. Silva, C. (2004) explica que existem duas espécies de fundações: fundação *strictu sensu* e a fundação pública. As primeiras, fundações *strictu sensu*, são pessoas jurídicas de direito privado regidas pelas normas do direito privado e, em alguns casos, sujeitas às normas de direito público. As fundações públicas também são pessoas de direito privado, mas são regidas apenas pelas normas de direito público.

As fundações *strictu sensu* são constituídas por escritura pública ou testamento, nos termos do Código Civil, já as fundações públicas, são constituídas por lei e podem ter personalidade jurídica de direito público ou privado. Assim, a constituição de fundação *strictu sensu* é acompanhada e aprovada pelo Ministério Público estadual; já a fundação pública, por ser instituída por lei, tem sua constituição encaminhada e aprovada pelo Poder Legislativo.

Silva, C. (2004, p. 235) sugere ainda a subdivisão da fundação *strictu sensu* em quatro subespécies, conforme o que consta na Figura 2.4.

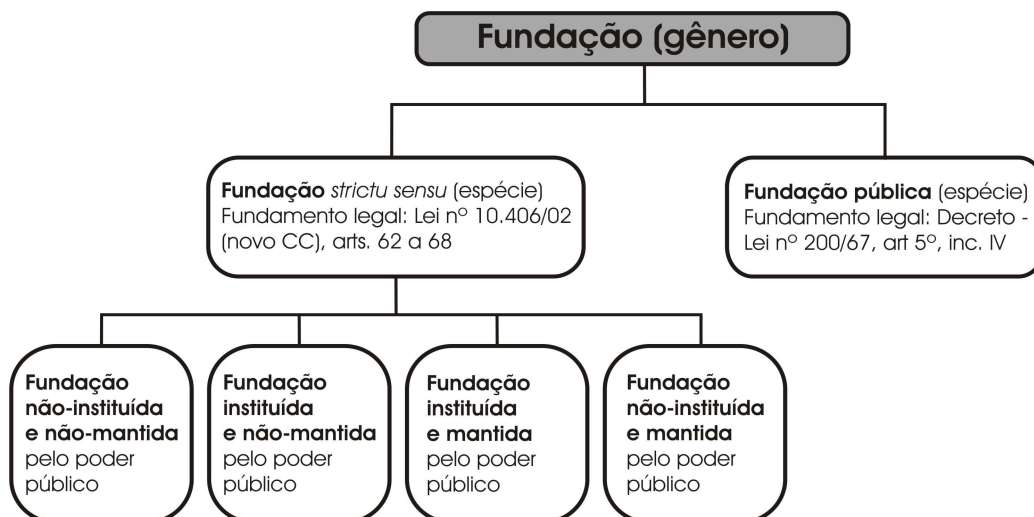


Figura 2.4 - Espécies de fundações

Fonte: adaptado de Silva, C. (2004).

É instituída pelo Poder Público a fundação que se origina da iniciativa do Estado de criar a fundação por meio de lei. E é mantida pelo Poder Público quando

a fundação mantém suas atividades em função de destinação orçamentária de algum órgão do Estado. Em Santa Catarina, o Tribunal de Contas do estado emitiu parecer referente à consulta do Ministério Público onde define que será considerada mantida pelo Poder Público aquela fundação onde mais de 50% de sua receita é gerada pelo orçamento público.

Esta distinção é importante porque define à qual das instituições a fundação deve prestar contas: se mantida pelo Poder Público, a fundação prestará contas ao Tribunal de Contas; se não mantida pelo Poder Público, deverá prestar contas ao Ministério Público, muito embora ainda possa ser fiscalizada pelo Tribunal de Contas se tiver recebido verbas públicas para aplicação em suas atividades.

Para fins deste trabalho, as fundações a serem analisadas perpassam pelos dois tipos vistos (instituída ou mantida pelo Poder Público), uma vez que o foco do trabalho está sobre as fundações que constam da base de dados do Ministério Público de Santa Catarina.

A tipologia de fundações também pode ser associada às áreas de atuação. As fundações exercem atividades em várias áreas, que vão desde as básicas como educação e saúde, até às mais gerais tais como proteção ao meio ambiente e assistência social. No entanto, essas áreas sofreram algumas restrições com a revisão do Código Civil em 2002, conforme o que consta no artigo 62, parágrafo único: “a fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência” (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Apesar da necessidade de uma maior discussão sobre o tema, as fundações já instituídas estão adequando seus estatutos às novas exigências.

Além de salientar a distinção feita por Silva, C. (2004), Paes (2002) sugere uma ampla variedade de fundações:

- a) *fundação instituída por pessoa física ou jurídica*: originada da iniciativa de qualquer cidadão ou pessoa jurídica no sentido de destacar parte de seu patrimônio para uma finalidade social;
- b) *fundação instituída por empresas*: refere-se à filantropia corporativa, considerando a devida distinção entre a empresa e a fundação, bem como as suas finalidades;

- c) *fundação instituída por partido político*: é o único tipo de fundação previsto pelo texto constitucional (alínea “c” do inciso VI do art. 150), e devem promover atividades de pesquisa, de doutrinação e de educação política em caráter nacional, vedada a sua ação visando diretamente a fins eleitorais;
- d) *fundação de apoio às instituições de ensino superior*: visam auxiliar e fomentar atividades de ensino, pesquisa e extensão das universidades federais e das demais instituições de ensino superior, públicas ou privadas; e
- e) *fundação de previdência privada ou complementar*: também denominada fundação de previdência privada, visa executar planos de benefícios de natureza previdenciária, sendo que o seu controle e acompanhamento é exercido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social.

Os tipos apresentados pelo autor distinguem-se basicamente pela origem e finalidade da fundação. O último tipo apresentado, a fundação de previdência privada ou complementar, é bastante específico, pois sua finalidade é bastante objetiva e não se identifica claramente como finalidade pública, marca que distingue a natureza das fundações em geral.

Assim, a classificação das fundações não é ainda um tema pacífico entre os autores, devido à própria diversidade de perspectivas que podem ser dados aos tipos identificáveis.

2.2.3 Fundações em Santa Catarina

Dados sobre a proporção das fundações na economia nacional e internacional já foram vistos no item 2.1.2. Em Santa Catarina, as fundações também apresentam números relevantes em termos de recursos investidos.

Em pesquisa realizada por Silveira, Borba e Borgert (2006), foram levantados dados a partir da análise de prestações de contas ao Ministério Público de Santa Catarina. A pesquisa abrangeu os exercícios de 2002 a 2004, com aproximadamente 130 fundações (128 em 2002, 130 em 2003 e 124 em 2004). A Figura 2.5 mostra a distribuição das fundações pelo Estado.

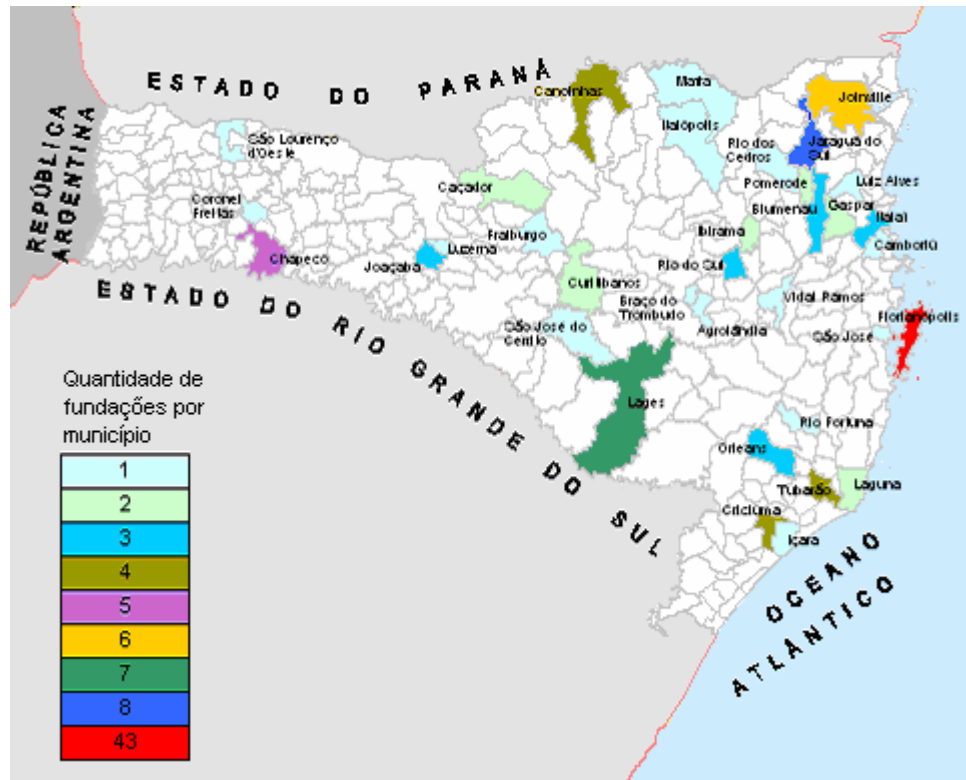


Figura 2.5 - Distribuição das fundações no Estado de Santa Catarina em 2004

Fonte: adaptação de Silveira, Borba e Borgert (2006).

Os dados apresentados se baseiam na distribuição das fundações que prestaram contas do exercício 2004. As fundações estavam espalhadas por 35 (trinta e cinco) municípios diferentes com forte concentração na capital, onde foram detectadas 43 (quarenta e três) entidades. As demais entidades se situam predominantemente no litoral e no norte do Estado. Os municípios com número maior de entidades são Jaraguá do Sul (8), Lages (7), Joinville (6) e Chapecó (5).

Na Tabela 2.5 são apresentadas as áreas de atuação das fundações em 2004. É perceptível pelos dados que a área de Educação e Pesquisa é a mais desenvolvida. As fundações desta área representam 35% do total de fundações, e arrecadaram entre 2002 e 2004 o total de 80,44% da receita gerada por todas as fundações do Estado. Além da área de Educação e Pesquisa, mais três áreas ultrapassam os 10% do total de entidades: Cultura (18%), Saúde (15%) e Assistência Social (14%).

Tabela 2.5 - Áreas de atuação das fundações em 2004

Principal área de atuação	Quant.	Perc.
Educação e Pesquisa	44	35%
Cultura	22	18%
Saúde	18	15%
Assistência Social	17	14%
Outros	9	7%
Religião	5	4%
Comunicação e Mídia	4	3%
Desenvolvimento e Habitação	2	2%
Meio Ambiente e Animais	2	2%
Esporte e Lazer	1	1%
TOTAL	124	-

Fonte: adaptado de Silveira, Borba e Borgert (2006)

A Tabela 2.6 permite uma perspectiva geral do volume de recursos administrados pelas fundações em Santa Catarina no período de 2002 a 2004. Os números apontam uma progressão em termos de aumento do patrimônio social líquido das fundações e um declínio do resultado geral até 2004.

Tabela 2.6 - Valores totais de contas das fundações de Santa Catarina

	2002	2003	2004
Ativo	R\$ 697.732.940,03	R\$ 919.778.951,08	R\$ 1.001.813.498,68
Patrimônio Social Líquido	R\$ 292.562.656,26	R\$ 420.114.599,18	R\$ 434.686.377,45
Receitas	R\$ 616.360.025,77	R\$ 728.332.880,66	R\$ 797.684.296,17
Despesas	R\$ 607.405.136,47	R\$ 734.390.573,80	R\$ 804.851.843,65
Resultado	R\$ 8.954.889,30	(R\$ 6.057.693,14)	(R\$ 7.167.547,48)

Fonte: adaptação de Silveira, Borba e Borgert, 2006.

Cabe a observação de que a diminuição dos resultados observada na Tabela 2.6 entre 2002 e 2004 pode tanto ser oriunda de dificuldades enfrentadas pelas fundações quanto pode ser reflexo da adaptação das fundações ao sistema utilizado na prestação de contas, gerando maior fidedignidade dos dados com o passar do tempo (SILVEIRA, BORBA E BORGERT, 2006).

Apesar da evolução dos números, existem indícios de que a atividade fundacional vem se desenvolvendo de forma frágil e desordenada, tais como: a dificuldade em prestar contas à sociedade de forma adequada por inexperiência dos profissionais envolvidos; a fragilidade estrutural de sua organização, devido a

hierarquias pouco definidas, confusão entre administração da entidade e administração de projetos e devido à rotatividade de seu pessoal e de desvios de finalidade da instituição; e a dificuldade em elaborar projetos adequados para captar recursos e as freqüentes interpelações do Estado.

Alguns destes indícios foram constatados em Santa Catarina, conforme apontado (ADUSP, 2004) pela Promotora de Justiça Sônia Groisman Piardi, no seminário "As Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior: Situação Atual e Perspectivas", realizado em 2004 pelo Ministério Público do Distrito Federal e a Associação Nacional de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Nacional (PROFIS). Dos indícios apontados, destacam-se os seguintes:

- a) utilização por parte das fundações de espaço público sem licitações e fora dos contratos previstos na Lei nº 8.958/94;
- b) violação ao princípio da unicidade de caixa (art. 56 da Lei nº 4.320/64). Receitas públicas são arrecadas pelas fundações de apoio que também executam as despesas, sem controle por parte da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); e
- c) contratação pelas fundações de apoio de pessoal para exercerem cargos e prestarem serviços de caráter permanente à UFSC, com violação às regras da Lei nº 8.958/94.

Apesar das constatações do Ministério Público, a atuação das fundações de apoio tem relevância reconhecida no meio acadêmico. Dados da pesquisa realizada por Silveira (2007) revelam que mais de 83 milhões de reais anuais entre 2002 e 2004 foram aplicados predominantemente em projetos pelas fundações que atuam no campus da Universidade Federal de Santa Catarina. A análise de amostra dos valores de 2004 indicou que os investimentos foram feitos na ordem de 2,1% na área do Ensino, 47% na área de Pesquisa e 50,9% em projetos de Extensão.

Os projetos desenvolvidos pelas fundações de apoio caracterizam-se como instrumento de flexibilização da estrutura universitária no fomento de atividades que promovem a ampliação das ações necessárias à difusão dos conhecimentos desenvolvidos no âmbito acadêmico.

2.2.4 Ministério Público

Quando as fundações utilizam recursos públicos, os órgãos que repassam estes recursos acompanham a eficiência de sua utilização por meio das prestações de contas realizadas pelas fundações. No entanto, o curador efetivo das fundações é o Ministério Público de cada Estado.

A responsabilidade do Ministério Público sobre as fundações privadas é proveniente da própria definição constitucional que o encarrega da defesa dos direitos difusos¹¹. Como as fundações privadas são entidades com finalidade pública e interesse social, são enquadradas entre os direitos difusos 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.

No que se refere às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (ver item 2.2.2), a atribuição de fiscalização da entidade caberá ao Tribunal de Contas do Estado, uma vez que é este o órgão responsável pela fiscalização dos entes do Estado. Quanto às fundações não mantidas pelo Poder Público, caberá o velamento ao Ministério Público, ainda que estas entidades recebam recursos do Estado por meio de convênios ou subvenções. Estes recursos serão fiscalizados pelo Tribunal de Contas, mas o acompanhamento das atividades da instituição caberá ao Ministério Público (RESENDE, 1997).

Segundo Rafael (1997, p.239):

Em qualquer parte do mundo, qualquer fundação é velada desde o seu nascimento até sua eventual extinção, por uma Autoridade Pública. Esta velação pública encontra respaldo nas mais variadas leis de cada país, evitando-se, com isto, conquanto possível, qualquer eventual mudança estatutária na administração da entidade, mesmo depois da morte de seu instituidor. (...) 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

¹¹ Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 129: "São funções institucionais do Ministério Público: [...] III – promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros **interesses difusos e coletivos** [grifo nosso]; [...]".

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. No Brasil, o Ministério Público de cada Estado da federação tem autonomia para definir sua própria estrutura quanto à curadoria das fundações.

Já em 1916, a Lei n. 3.071 (Código Civil de 1916) passou a disciplinar como poderia ser instituída uma fundação e definia que ficaria a cargo do Ministério Público seu velamento, conforme segue:

Art. 26. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado, onde situadas.
 § 1º Se estenderem a atividade a mais de um Estado, caberá em cada um deles ao Ministério Público esse encargo.
 § 2º Aplica-se ao Distrito Federal e aos Territórios não constituídos em Estados o aqui disposto quanto a estes.

Após oitenta e seis anos, aproximadamente, o ordenamento jurídico brasileiro recebeu o novo Código Civil, editado por meio da Lei n. 10.406, de janeiro de 2002. A nova legislação trouxe algumas novidades em relação à essência das fundações privadas, mas manteve o Ministério Público como responsável por seu velamento:

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.
 [...]

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

No Ministério Público do estado de Santa Catarina foi editado o Ato n. 125/2005/PGJ, em 17/08/2005, que regulamentou as atividades administrativas na área de fundações. Neste ato estão dispostas entre outras informações, a criação e extinção de fundações e orientações quanto a elaboração e alteração estatutária.

A atividade de velamento das fundações prevista pelo Código Civil é apresentada por Zam (2004, p. 226):

Atualmente não mais se admite uma relação meramente formal do Ministério Público com as Fundações e sim, uma relação de parceria, de estímulo, de orientação e cumplicidade do *Parquet* com aquelas. Diante disso temos que, o Ministério Público, no aspecto formal, deve aprovar

estatutos, fiscalizar e aprovar a prestação de contas anuais, aprovar atas, aprovar modificações, etc. Todavia, o próprio artigo 66 do Código Civil não limita apenas ao aspecto formal, pois determina que o Ministério Público "velará" pelas Fundações, o que demonstra que o verbo "velar" é algo mais do que formal e sim, passar a noite em vigília, interessar; ficar de sentinela; patrocinar; zelar; preocupar.

De fato o termo "velar" é bastante amplo (PAES, 2003) e transpassa a simples fiscalização. O velamento abrange uma relação de orientação e acompanhamento. O Ministério Público age juridicamente, procurando fiscalizar o funcionamento das fundações, para controle e adequação das atividades de cada instituição a seus fins. Também são acompanhadas a legalidade e pertinência dos atos de seus administradores, consideradas as disposições legais e regulamentares.

No Quadro 2.2 são apresentadas as principais normas legais atribuíveis às fundações.

Legislação	Normatização
Lei n. 91, 28/08/1935	Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública
Decreto n. 50.517, 02/05/1961	Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública
Constitucional Federal, 05/10/1988	Art. 150: define imunidade tributária às instituições de educação ou assistência social, sem fins lucrativos
Decreto n. 5.205, 14/09/2004	Regulamenta a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio
Lei n. 8.958, 20/12/1994	Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências
Lei n. 10.436, 01/07/1997	Dispõe sobre o reconhecimento de Utilidade Pública Estadual
Lei n. 9.532, 10/12/1997	Art. 12: define os pré-requisitos para o usufruto da imunidade prevista na Constituição Federal
Decreto n. 2.536, 06/04/1998	Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos
Lei n. 9.790, 23/03/1999	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

Quadro 2.2 - Legislação aplicada às fundações

Fonte: autor.

Nos itens seguintes cada um dos dispositivos legais será tratado, elucidando a sua abrangência e sua aplicação.

2.2.5 Declaração de Utilidade Pública

Com objetivo de definir quais os requisitos que devem ser cumpridos pelas fundações para obterem os benefícios fiscais previstos na Constitucional Federal de 1988, outras normas surgiram. O Art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

As fundações podem ser enquadradas no grupo das instituições de educação ou assistência social sem fins lucrativos. Mas para receberem o benefício disposto no texto constitucional devem atender “os requisitos da lei”. Na União, nos Estados e nos Municípios foram editadas leis complementares definindo os requisitos para que as fundações pudessem obter os benefícios fiscais.

Em nível federal, foi editada a Lei n. 9.532, no ano de 1997, que define os requisitos em seu artigo 12, dentre os quais podem ser destacados: a não-remuneração de seus dirigentes; a manutenção de escrituração completa de sua contabilidade; apresentação anual de Declaração de Rendimentos; e a destinação de seu patrimônio à outra entidade que atenda os mesmos requisitos em caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades. As medidas visam garantir o controle e a transparência dos atos da instituição.

Além da própria definição constitucional, as fundações valem-se de alguns títulos, meios pelos quais podem obter vantagens fiscais ou financeiras, tais como isenções fiscais, recebimento de subvenções, auxílios e doações. A regulamentação destes títulos constitui-se na maior parte da legislação encontrada sobre fundações e Terceiro Setor.

A Declaração de Utilidade Pública (DUP) é o principal destes títulos. Pode ser municipal, estadual ou federal. Paes (2002, p 490) explica que “trata-se, na verdade,

a declaração de utilidade pública como o reconhecimento de que determinadas entidades cumprem uma função que deveria ser exercida pelo Poder Público”. Em função deste reconhecimento, e dos benefícios gerados pela Declaração de Utilidade Pública, muitas entidades buscam cumprir os requisitos para obtê-la.

O Decreto n. 50.517, de maio de 1961 “regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública”, e define em seu artigo 2º que o pedido de declaração de utilidade pública deve ser dirigido ao próprio Presidente da República. O título ao qual o decreto se refere é de âmbito federal e, ao mesmo tempo que proporciona benefícios, também exige postura de boa governança e de transparência à entidade, inibindo a remuneração de dirigentes e obrigando a publicação anual de demonstrações de receitas e de despesas.

No âmbito do estado de Santa Catarina a norma que trata da obtenção da Declaração de Utilidade Pública Estadual é a Lei n. 10.436, de julho de 1997, que em seu artigo 2º, dispõe sobre requisitos que seguem a mesma linha do Decreto 50.517, somadas algumas peculiaridades, como: constituição da entidade no estado de Santa Catarina, apresentação de cópia do estatuto original, apresentação de ata de eleição da diretoria, utilidade pública municipal e apresentação anual de relatório de atividades.

Permanece, portanto, a exigência da não remuneração de dirigentes. No entanto, não permanece a exigência quanto à publicação das contas. O que se exige aqui é a apresentação de relatório de atividades para análise. Desta forma a entidade não será obrigada a publicar suas contas em qualquer meio de publicidade, mas deverá apresentar relatório de suas atividades, que poderá incluir os dados de suas contas, demonstrando a efetividade de seus objetivos institucionais.

A concessão da utilidade pública municipal costuma seguir a mesma série de pré-requisitos exigidos pela lei federal, principalmente no que se refere à remuneração de dirigentes. Cada município emite lei própria relacionada à concessão do título de Utilidade Pública Municipal.

2.2.6 O CEBAS e a Lei das OSCIP's

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) é requisito para obtenção da isenção da cota patronal do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS). Para receber o título, a instituição deverá seguir uma gama maior de requisitos. O Decreto n. 2.536, de abril de 1998, é a norma que define os requisitos para o recebimento do CEBAS.

O título é concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) a entidades cadastradas no Conselho Municipal ou Estadual de Assistência Social e previamente cadastradas no CNAS. Além da não remuneração de dirigentes e a necessidade de destinação de seu patrimônio a outra entidade congênere em caso de descontinuidade, também são requisitos a aplicação de pelo menos 20% da receita bruta ajustada em gratuidades, conforme os termos do inc. VI, e a manutenção da Declaração de Utilidade Pública Federal. Desta forma, além de a entidade ser forçada a desenvolver sua vocação de fornecer gratuidades aos seus beneficiários, também precisará cumprir todos os requisitos já vistos sobre o título de utilidade pública federal.

Outro marco relevante na legislação do Terceiro Setor é a Lei n. 9.790, de março de 1999, ou Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP's). Esta lei visa conceder título às entidades sem fins lucrativos com o objetivo de incentivar as parcerias entre estas entidades e o Estado. Conforme Ferrarezi e Rezende (2001, p. 21):

A Lei 9.790/99 trouxe mudanças significativas em relação ao quadro legal precedente, que continua em vigor. As principais diferenças se referem aos seguintes pontos:

- processo de qualificação (menos oneroso e mais ágil);
- abrangência institucional (reconhecimento de organizações cujas áreas de atuação social não eram contempladas legalmente);
- acesso a recursos públicos (menos burocrático e com maior controle público e social);
- mecanismos de planejamento, avaliação e controle dos projetos que envolvem recursos públicos (gestão estratégica).

O mecanismo criado pela lei para fomentar a parceria das OSCIP's com o Estado foi o Termo de Parceria que apresenta maior flexibilidade que o convênio

para o repasse dos recursos pelo órgão estatal. São exemplos desta flexibilidade a legitimidade de despesas realizadas entre a data de término do Termo de Parceria e a data de sua renovação e a permissão para adiantamentos feitos pela OSCIP à conta bancária do Termo de Parceria em casos de atrasos nos repasses de recursos.

As fundações de apoio também têm legislação própria, a Lei n. 8.958, de dezembro de 1994. Esta lei define que este tipo de fundação deve submeter-se ao prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e do Desporto e no Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável bienalmente. O Decreto n. 5.205 de 14 de setembro de 2004, que regulamenta a Lei n. 8.958, define que as fundações de apoio ficam dispensadas de processos de licitação com a entidade apoiada, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993.

Como se pode observar, apesar de as fundações já existirem há aproximadamente noventa anos no Brasil, a preocupação com estas organizações parece ter começado há pouco tempo, principalmente quando se aborda a legislação inerente ao setor e os requisitos que devem ser cumpridos para o recebimento dos benefícios apontados na Constituição Federal. Os principais motivos para a ocorrência deste fato podem ser o crescimento do número de instituições a partir dos anos 90 e a necessidade de sua regulamentação e organização.

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 utilizadas pela Contabilidade.

Ao conceito de evidenciação contábil está associado o de *disclosure*, expressão em inglês que, em Contabilidade, se refere à capacidade informacional das demonstrações contábeis. Segundo Ludícibus (2004, p.121), o *disclosure*:

é um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

As formas pelas quais a evidenciação contábil é desenvolvida são variadas e voltadas a objetivos específicos de cada usuário. Ludícibus (2004, p. 126) apresenta algumas destas formas que são freqüentemente discutidas:

- a) forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- b) informação entre parênteses;
- c) notas explicativas;
- d) quadros e demonstrativos suplementares;
- e) comentários do auditor; e
- f) relatório da administração.

Cada item apresentado constitui-se em parte do entendimento dos demonstrativos, na busca pela evidenciação da realidade da situação econômico-financeira da entidade. No que tange às entidades de interesse social, dentre elas as fundações, a importância desta elucidação da situação patrimonial configura-se num interesse coletivo, devido à finalidade destas instituições.

As demonstrações contábeis são a principal fonte da informação contábil e de sua evidenciação. No Balanço Patrimonial é evidenciada uma fotografia da situação patrimonial (bens, direitos e obrigações) da entidade ao final do exercício.

Generalizando o termo “balanço”, Sá (2004, p. 11) explica que:

O balanço em Contabilidade é uma evidência de equilíbrio de elementos patrimoniais através de: causas, efeitos, tempo, espaço, qualidade e quantidade; ou seja, é uma demonstração gráfica dimensional de fatos patrimoniais.

Então, a perspectiva trazida pelas informações contábeis é multidimensional, pois demonstra várias facetas da análise patrimonial.

Na Demonstração do Resultado do Exercício estão apresentadas as receitas e despesas da entidade, evidenciando seu desempenho econômico em todo o exercício. Cada demonstração terá a função de elucidar um aspecto da situação patrimonial. E sempre que a demonstração não for capaz de elucidar todas as informações necessárias, a Nota Explicativa poderá complementar a sua evidenciação. Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 610) ensinam que as notas explicativas:

(...) são informações complementares às demonstrações financeiras, representando parte integrante das mesmas. Podem estar expressas tanto na forma descritiva quanto da forma de quadros analíticos, ou mesmo englobando outras demonstrações contábeis que forem necessárias ao melhor e mais completo esclarecimento das demonstrações financeiras. As notas podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composições e detalhes de certas contas.

As Notas Explicativas dão vazão às dificuldades encontradas pelo contador na evidenciação das informações nas demonstrações contábeis. Auxiliam, portanto, no aumento do nível de transparência da evidenciação contábil.

No que tange às entidades do Terceiro Setor, a evidenciação contábil é tópico de difícil apreensão. A dificuldade surge do desenvolvimento do conjunto de sinais utilizado para promover a evidenciação contábil, que foi idealizado e aperfeiçoado para atender às necessidades de outro grupo de usuários, o Segundo Setor (BETTIOL JÚNIOR, 2005).

Desta forma, o que existe em termos de evidenciação contábil para o Terceiro Setor é originado da adaptação do que já existe para o Segundo Setor, muito embora os objetivos deste sejam diferentes dos daquele. A vocação pública do Terceiro Setor confere, à sua atuação, objetivos específicos que precisam ser avaliados com base em métodos que não foram necessariamente apreciados pela ciência desenvolvida para o Mercado, pois este tem a finalidade de lucro.

Os estudos sobre a evidenciação contábil e a transparência praticada pelas fundações são ainda muito escassos, limitados a capítulos de livros sobre Contabilidade no Terceiro Setor ou sobre a legislação e fiscalização de fundações.

Não foi encontrado material proveniente de pesquisas empíricas relacionadas ao tema nas fundações. Os principais materiais encontrados referem-se ao aspecto normativo.

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), Olak e Nascimento (2006) e o próprio manual do Conselho Federal de Contabilidade (2007).

2.3.1 A perspectiva do usuário da Contabilidade

A Contabilidade, segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 58) é, “objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Para cada termo do conceito, os autores apresentam o significado. Ao termo “usuário” associa-se a pessoa interessada na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade. São apontados os usuários externos: acionistas, emprestadores de recursos e credores em geral e demais integrantes do mercado de capitais. Aos usuários descritos pelos autores, somam-se também os usuários internos, tais como administradores, funcionários, gestores, gerentes e/ou supervisores.

Araújo (2005, p. 49) apresenta os usuários relacionados ao Terceiro Setor, ao explicar que:

Os usuários de informações contábeis de entidades sem fins lucrativos são aqueles que aportam recursos a essas entidades, tais como:

- a) organizações financeiras, doadores, empregadores em caso de associações de empregados, dentre outros;
- b) os associados que participam da entidade e aportam recursos por meio das taxas, mensalidades e anuidades, entidades governamentais, ainda que, em alguns casos, não aportem recursos financeiros, mas que necessitam de informações fiscais e sociais para as estatísticas oficiais, por exemplo; e

c) os administradores, cujas decisões são tomadas baseadas em informações advindas da contabilidade.

Portanto, a demanda pela Contabilidade é variada em função da diversidade usuários, já que a sociedade em geral pode ser considerada usuária desta informação. No caso das fundações, por exemplo, o Ministério Público se caracteriza como um dos usuários da informação contábil, e com o privilegiado poder de acesso sobre as informações, em virtude da finalidade pública da fundação privada. No papel de curador, o Ministério Público tem o interesse pela continuidade da fundação, desde que seus dirigentes mantenham seu foco na finalidade para a qual foi instituída.

Como o Ministério Público não é o único órgão público que fiscaliza as fundações, e não é o único usuário das informações contábeis evidenciadas por elas, a gama de informações a serem prestadas se torna bastante variada, de acordo com cada usuário.

A satisfação da necessidade dos diversos usuários é um desafio à Contabilidade. Uma explicação que pode ser atribuída a esta dificuldade encontrada pela ciência é apresentada por Silva, P. (1992, p. 08):

(...) a contabilidade lida com a avaliação de diversos fatos que afetam o patrimônio e as operações das entidades. Avaliar é atribuir valor. E valor está diretamente ligado à ética e à estética que são conceitos puramente humanos e mutáveis ao longo do tempo. Conseqüentemente, a informação contábil adequada é aquela que satisfaz às necessidades dos usuários.

A avaliação exercida pela Contabilidade torna-se uma tentativa de demonstrar objetivamente (números) o que é subjetivo (atribuir valor). Assim, a importância atribuída ao usuário reforça a percepção de que a função da Contabilidade não tem fim em si mesma, mas sim na informação ao usuário, que é quem demanda os resultados gerados pela Contabilidade.

Silva, P. (1992, p. 14) explica também que:

Identificados os usuários habilitados a receber informações gerais e periódicas da entidade, é necessário ouvir suas necessidades informacionais, armazená-las e sugerir possibilidades talvez não vislumbradas pelos mesmos. O produto da comunicação entre o estudioso da Contabilidade e usuário real consiste no elemento básico para a

elaboração dos conceitos utilizados na confecção das demonstrações contábeis periodicamente publicadas.

A interação da ciência com o usuário permite o seu aprimoramento, uma vez que suas teorias passam a refletir resultados práticos, consolidando o reflexo da ciência no mundo real. No caso específico da relação entre o Ministério Público e as fundações, essa interação se torna ainda mais importante.

A legislação muitas vezes é utilizada como norte de orientação para os profissionais que analisam as contas das fundações. Por isso a falta de legislação específica sobre fundações no Brasil é um dos fatores que acaba refletindo diretamente sobre a escassa padronização do que é exigido pelos Ministérios Públicos estaduais em termos de prestação de contas.

Assim, é necessária tanto a interação da ciência com a informação demandada pelo usuário, quanto a interação dos próprios Ministérios Públicos estaduais entre si no sentido de avaliar as reais demandas de informações para a análise das prestações de contas destas instituições.

2.3.2 Transparência

A transparência na Contabilidade é o resultado alcançado pela evidenciação contábil adequada desenvolvida por meio da prestação de contas das entidades à sociedade. Neste trabalho, a transparência é entendida como o elo que integra todas as perspectivas analisadas em termos de evidenciação, conferindo relevância à divulgação de informações fidedignas e integrais que permitam ao usuário visualizar toda a estrutura patrimonial da entidade como base de apoio à decisão.

No que se refere ao Terceiro Setor, cabe, portanto, à Contabilidade o importante papel de auxiliar as entidades na prestação de contas e na conseqüente transparência necessária ao seu desenvolvimento. 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.

Isso também ocorre nas fundações. Segundo Anheier e Daly (2004, p. 08)¹²:

In practice, providing for better transparency and accountability has involved activities such as the development of 'codes of practice' by trans-European bodies such as the European Foundation Centre (EFC) and in individual countries. For instance, in Spain, the Fundación Lealtad's principles for Transparency and Good Practice represent one initiative which aims to demystify the activities of foundations in the eyes of the public and, indeed of politicians.

A iniciativa foi percebida pelos autores na Europa, onde realizaram pesquisa com o objetivo de apurar o perfil das fundações naquela parte do planeta. De fato a transparência e a *accountability* tem se configurado em pré-requisito de sobrevivência para as entidades sem fins lucrativos em geral, motivo pelo qual as entidades precisarão cada vez mais se organizar tanto individualmente quanto coletivamente.

2.3.3 *Accountability*

O aspecto público da finalidade das fundações 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. Para que uma instituição seja *accountable*, ela deve estar "aberta" à fiscalização em todos os aspectos gerenciais. Deve mostrar integridade, perfeito entendimento e completa adesão à missão da organização. Deve ser responsável por suas ações e inações, por suas

¹² Tradução Livre: "Na prática, prover melhor transparência e *accountability* tem envolvido atividades tais como o desenvolvimento de 'códigos de ética' por corpos trans-europeus como o Centro de Fundações Europeias (EFC) e em países individuais. Por exemplo, na Espanha, os Princípios para Transparência e Boas Práticas da Fundação Lealtad representa uma iniciativa que objetiva desmistificar as atividades de fundações aos olhos do público e, efetivamente dos políticos".

decisões e suas conseqüências. Deve responder plenamente à sociedade e a seus membros, fornecendo justificativas e explicações. Essa é uma postura que vai além da obediência a regras formais.

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.

De acordo com Nakagawa (1993, p.17), o termo *accountability* é definido como: “[...] a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.” Em outras palavras, a entidade que detém o poder de ação diante de determinada demanda e determinada utilização de recursos, também têm a responsabilidade de prestar contas e apresentar os resultados obtidos de suas ações.

Nakagawa (1993, p. 18) diz ainda que:

A responsabilidade (*accountability*), como se vê, corresponde à obrigação de se executar algo, que decorre de autoridade delegada e ela só se quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela contabilidade.

Desta forma o autor afirma o papel da Contabilidade na mensuração de resultados apresentados pela *accountability*, demonstrando que existe relação estreita entre os dois conceitos, uma vez que é a Contabilidade que vai ditar os parâmetros que darão forma à prestação de contas.

No Terceiro Setor, o desenvolvimento da *accountability* refere-se não somente a requisito de sua credibilidade, mas também à exposição de sua governança às críticas da sociedade, que poderão gerar frutos no sentido de aperfeiçoar a atuação de seus dirigentes. Segundo Assis, Mello e Slomski (2006, p.07):

A Contabilidade deve auxiliar as entidades de terceiro setor no processo de *accountability*, ou seja, devem ser fornecidas as informações necessárias para que os investidores sociais possam verificar o montante de recursos recebidos pelas entidades, bem como, a destinação destes recursos e, conseqüentemente, os resultados alcançados.

Os autores lembram da importância da Contabilidade no processo de prestação de contas, em função da sua especialidade de gerar informações sobre determinado patrimônio, evidenciando resultados oriundos de sua gestão.

No entanto, há necessidade de cautela em relação a esta perspectiva. Bettiol Júnior e Varela (2006, p. 2) ponderam que:

Em relação ao desafio da transparência, percebe-se a necessidade de evolução da Contabilidade, pois as instituições sem fins lucrativos, no Brasil, elaboram suas demonstrações contábeis com base em modelos desenvolvidos para atender às necessidades de usuários ligados a instituições com fins lucrativos. Este fato pode prejudicar o processo de *accountability*, de avaliação da entidade e de seus gestores e da prestação de contas para a sociedade.

Portanto, a Contabilidade deve ser reconhecida como importante instrumento de auxílio ao gestor na prestação de contas, mas não se pode deixar de considerar a necessidade de sua constante evolução no sentido de analisar mais profundamente as características e objetivos do Terceiro Setor que podem influenciar na essência das informações geradas.

2.3.4 Normas Brasileiras de Contabilidade

A importância das normas é indiscutível no processo de consolidação da informação contábil, já que todos os interessados deverão entendê-la da mesma maneira. Mouck (2004, p. 530)¹³, numa análise da realidade institucional, explica que:

A group of men playing football requires collective intentionality and constitutive rules. What counts as a touchdown, for instance, is determined by rules that were collectively agreed upon. Contrary to regulative rules which regulate a previously existing activity, games such as football or chess do not exist prior to a set of rules. Such rules are constitutive because they constitute the meaning of certain activities or events.

¹³ Tradução livre: “Um grupo de homens que jogam futebol requer intencionalidade coletiva e regras constitutivas. A pontuação de um *touchdown*, por exemplo, é determinada por regras onde coletivamente todos estão de acordo. Ao contrário de regras reguladoras que disciplinam previamente uma atividade existente, jogos como futebol ou xadrez não existem sem um conjunto de regras. Tais regras são constitutivas porque elas estabelecem o significado de certas atividades ou eventos.”

Assim como o jogo de futebol e o xadrez, a Contabilidade parece existir e ser entendida universalmente em função de um conjunto de regras que a compõe. No caso do Terceiro Setor, a obediência às normas extrapola a necessidade de respeito às regras que compõem a Contabilidade e reflete credibilidade por meio da consistência da entidade no seguimento das normas.

Apesar da necessidade de respeito às normas, existe um tímido desenvolvimento da análise contábil do Terceiro Setor, que se torna num dos principais fatores responsáveis por várias divergências ou dúvidas encontradas no momento do registro contábil. A citação de Araújo (2005, p. 72) vem ao encontro desta perspectiva:

(...) para a execução da Contabilidade em organizações do terceiro setor, a observância das normas é o ponto que deve ser considerado pelos profissionais de contabilidade que atuam nessas organizações, ainda que se possa compreender **que as Normas Brasileiras de Contabilidade atinentes ao terceiro setor necessitem de estudos mais elaborados para que haja uma adaptação mais profunda às regras que norteiam os negócios praticados por essas organizações** [grifo nosso].

O aspecto apontado pelo autor relaciona-se ao reflexo dos estudos da Contabilidade no Terceiro Setor diretamente sobre as normas que norteiam a profissão. A necessidade de aprofundamento dos estudos recai principalmente sobre a estrutura das demonstrações contábeis, uma vez que as entidades sociais têm interesses diversos daqueles encontrados nas demais entidades.

Bettiol Júnior e Varela (2006, p. 08) apresentam a perspectiva internacional relacionada às demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos:

Resultado do trabalho conjunto iniciado em 1986 e desenvolvido pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e pelo FASB e publicado em Junho de 1993, o FAS 117 apresentou como uma de suas principais inovações a obrigação das entidades sem fins lucrativos elaborarem um conjunto de demonstrações financeiras composto por (FASB, 1993, p. 5)¹⁴.

- a) Relatório de Posição Financeira (*Statement of Financial Position*);
- b) Relatório de Atividades (*Statement of Actives*);
- c) Relatório do Fluxo de Caixa (*Statement of Cash Flow*) e,
- d) Notas explicativas (*Accompanying Notes*).

¹⁴ FASB – *Financial Accounting Standards Board*. **Statement of Financial Accounting Standards Nº. 117 (FAS 117)**: Connecticut, 1985. Disponível no endereço: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em 14/10/2004.

Cada demonstração apresenta seu grau próprio de importância em termos de evidenciação dos resultados. No entanto, o Relatório de Atividades merece destaque, uma vez que é o meio pelo qual a entidade evidencia o resultado efetivo de suas ações apresentando o reflexo de suas atividades na sociedade.

No Brasil, a perspectiva relacionada às demonstrações contábeis é diferente. Vários autores (RESENDE, 1997; PAES, 2003; ARAÚJO, 2005) entendem que as organizações do Terceiro Setor devem fazer uso da Lei n. 6.404/76, ou Lei das Sociedades Anônimas, para orientar suas demonstrações contábeis. Além desta lei, devem ser seguidas também as Normas Brasileiras de Contabilidade ditadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Quanto às demonstrações contábeis do Terceiro Setor, o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.81) define que:

As Demonstrações Contábeis preparadas para as Entidades de Interesse Social devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, à estrutura e a atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do exercício contábil.

Inseridas no Terceiro Setor, as fundações apresentam entre seus demonstrativos algumas peculiaridades que são regidas por normas específicas elaboradas pelo órgão regulador da profissão contábil.

As normas contábeis que regem a evidenciação contábil referente às fundações são a NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros¹⁵ e a NBC T 10.4 – Fundações¹⁶. A primeira trata de entidades em geral (sem fins lucrativos) normatizando o registro contábil e as demonstrações contábeis. A segunda trata de aspectos específicos das fundações, orientando também o registro contábil praticado por estas entidades, e tratando de cada uma das demonstrações contábeis, desde o Balanço Patrimonial até às Notas Explicativas.

¹⁵ Resolução nº 837, de 22 de fevereiro de 1999, aprovando da NBC T – 10 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 10), o item 4, que trata Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, Fundações.

¹⁶ Resolução nº 877, de 18 de abril de 2000, aprovando da NBC T – 10 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 10), o item 19, que trata Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Sem Finalidade de Lucros.

A forma com a qual foram elaboradas faz com que a NBC T 10.19 seja mais abrangente, complementando a NBC T 10.4, que é mais específica, ao tratar das fundações.

As normas preconizam a evidenciação dos seguintes demonstrativos por parte das fundações:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração das Mutações do Patrimônio Social;
- c) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; e
- d) Demonstração do Superávit ou Déficit.

A Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados não é apresentada, pelos motivos expostos por Paes (2003, p. 328):

(...) a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados não se aplica a tais entidades, por ter o objetivo de demonstrar a destinação do resultado (lucro) do período; e como estamos tratando de entidades sem fins lucrativos, não há razões que ensejam a sua utilização.

Tanto a NBC T 10.19 quanto a NBC T 10.4 tratam de aspectos específicos relacionados às Notas Explicativas, conforme pode ser conferido nos Anexos B e C.

Os aspectos gerais de evidenciação trazidos por outras normas mais abrangentes também são válidos para as fundações, uma vez que sua análise contábil também está submetida ao que regulam os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Assim, cabe também às fundações a NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis¹⁷, que é a base da normatização de evidenciação contábil, com a devida ressalva:

3.1.6 – A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque, na demonstração ou em nota explicativa.

Outra norma que atinge indiretamente as fundações é a NBC T 19.4 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações

¹⁷ Resolução nº 686, de 14 de dezembro de 1990, aprovando da NBC T – 3 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 3), que trata Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

Governamentais¹⁸. A norma estabelece procedimentos contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas pelas entidades privadas que recebem incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais. Como a maioria das fundações vale-se dos recursos previstos pela norma, precisam seguir as orientações quanto a evidenciação dos detalhes relacionados a tais recursos.

¹⁸ Resolução nº 1.026, de 15 de abril de 2005, aprovando da NBC T – 19 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 19), o item 4, que trata Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa social surge dos anseios da coletividade pela solução de problemas que assolam as relações, e estabelece-se pela sua utilidade. Este trabalho baseia-se nesta perspectiva e busca configurar-se no conceito de pesquisa social trazido por Gil (1995) de que a pesquisa visa descobrir respostas para problemas, sempre sustentadas pelos procedimentos científicos. A fundamentação científica deste trabalho constitui-se neste capítulo, que tem o objetivo de classificar o presente estudo e apresentar os procedimentos que foram utilizados para o alcance da resposta ao problema de pesquisa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Em pesquisas preliminares¹⁹, 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.

Segundo Gil (1995, p. 45):

Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

Na presente proposta configuram-se os requisitos descritos pelo autor, uma vez que a expectativa do estudo é o de aproximar-se do assunto e vislumbrar possíveis indicativos de necessidades de aprimoramento do setor. Estas peculiaridades levam a classificar o estudo como 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. A “conformidade” é entendida neste trabalho

¹⁹ Ver Silveira e Borba (2006) e Silveira, Borba e Borgert (2006).

como a adequação das demonstrações contábeis analisadas com as práticas e os procedimentos preconizados pelas normas contábeis pertinentes, consideradas as limitações da pesquisa.

Pretende-se com o trabalho visualizar o grau de transparência viabilizado pelas fundações por meio de suas demonstrações contábeis. A natureza da pesquisa está associada a aspectos qualitativos, em virtude do estudo constituir-se de uma avaliação das fundações, no que tange à capacidade de seguir as normas pré-estabelecidas em termos de elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis.

No entanto, pode-se dizer que a abordagem é predominantemente quantitativa, pois, na análise dos dados, a observação positiva da evidenciação prevista é quantificada, com o intuito de trazer objetividade à análise.

Richardson (1999, p. 70) explica que:

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta das informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

A abordagem utilizada vale-se do levantamento de quantidades de itens evidenciados que são quantificados tanto na coleta dos dados quanto no tratamento dos resultados, corroborando com o autor.

A forma de coleta de dados é representada por análise documental utilizada na constatação dos dados.

3.2 PROCEDIMENTOS

O arcabouço teórico necessário ao cenário de discussão da pesquisa pode ser encontrado na literatura, por isso foi levantado por meio de pesquisa bibliográfica no âmbito do Terceiro Setor, das entidades sem fins lucrativos, e das fundações. Gil (1995, p. 71) explica que “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Neste sentido, a pesquisa

bibliográfica foi utilizada como meio para ampliar os horizontes de discussão e encaminhar o aprofundamento da análise.

O levantamento das normas contábeis pertinentes às fundações, assim como o apontamento das peculiaridades de evidenciação contábil exigidas das fundações também foi obtido por meio de pesquisa bibliográfica.

A pesquisa abrangeu as fundações de Santa Catarina e o universo de análise foi preliminarmente levantado com o Ministério Público de Santa Catarina (MPSC), que é curador das fundações de direito privado e possuidor de base de dados de todas as fundações de Santa Catarina.

É de entendimento do Ministério Público de Santa Catarina que os dados referentes à manutenção do patrimônio das fundações são de caráter público, porque a finalidade das fundações é pública. Desta forma, é permitido a qualquer cidadão o acesso aos dados das prestações de contas das fundações cadastradas pelo Ministério Público, desde que faça solicitação formal ao Centro de Apoio Operacional à Cidadania e às Fundações (CCF), órgão responsável pelo apoio às promotorias de justiça do estado, no que se refere à curadoria de fundações.

Para o levantamento dos dados, foi encaminhado ofício ao CCF solicitando os dados, documento que consta no Apêndice A. 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 pluralidade de fundações no estado de Santa Catarina, associada às limitações de recursos humanos para acompanhamento das prestações de contas das fundações, levou o Ministério Público catarinense a buscar por formas de uniformizar e agilizar o acompanhamento de cada fundação. Nesta iniciativa, realizou parceria com a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), a partir da qual foi adotado o SICAP pelo Ministério Público de Santa Catarina. Foi realizado Convênio com a fundação que é renovado de cinco em cinco anos.

O SICAP é um *software* por meio do qual as fundações preenchem suas informações cadastrais e seus demonstrativos contábeis, dispostas nos seguintes grupos de informações:

- Dados Cadastrais;
- Gestão;
- Demonstrativos Financeiros;
- Valor Adicionado;
- Fontes de Recursos;
- Relatório das Atividades Desenvolvidas;
- Preenchimento do SICAP;
- Questionário; e
- Informações Sociais.

O SICAP conta com quatro módulos:

- a) *Coletor*: utilizado pela fundação para preenchimento da prestação de contas;
- b) *Promotor*: utilizado pelo Promotor na análise da prestação enviada pela fundação. Apresenta as informações de forma simplificada. Este módulo não permite edição dos dados enviados pela fundação, mas viabiliza o preenchimento de relatórios da análise do Promotor;
- c) *Administrador*: utilizado pelo analista técnico das demonstrações contábeis remetidas pelas fundações. É o módulo completo de todas as informações remetidas pela fundação. Assim como o módulo Promotor, este módulo não permite edição dos dados enviados pela fundação, mas viabiliza o preenchimento de apontamentos que alimentam os relatórios da análise; e
- d) *Exportador*: usado exclusivamente para o envio de dados das prestações de contas para a FIPE, contrapartida do Ministério Público à FIPE, estipulada em convênio.

O módulo utilizado pelos auditores do Ministério Público na análise técnica das prestações de contas é o Administrador. Já as fundações utilizam o módulo Coletor, que é o mesmo disponibilizado publicamente pela Internet. Concluída a prestação de contas, a fundação encaminha o arquivo para o Ministério Público para análise e parecer.

As demonstrações contábeis disponibilizadas pelo MPSC foram analisadas por meio da verificação de uma listagem de aspectos concernentes às normas contábeis (ver itens 3.2.2, 3.2.3 e 3.2.4). Estes aspectos foram levantados com base na normatização vigente relacionada ao Terceiro Setor e, especificamente, às fundações. A análise ocorreu fundamentalmente à luz das principais práticas contábeis adotadas no Brasil e da observação prática durante a análise das prestações de contas.

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 (Anexo A);
- 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 (ver Anexo B); 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 (ver Anexo C).

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.

Foram selecionados os itens verificáveis nas prestações de contas fornecidas pelas fundações ao Ministério Público, sem consulta adicional às fundações que as elaboraram.

3.2.1 Amostra

Da base encaminhada pelo MPSC, pode-se observar a proporção de fundações por área de atuação. A Tabela 3.1 ilustra a proporção média de três

critérios de comparação entre as áreas de atuação: quantidade de fundações, total do ativo e total de receitas. Os dados referem-se à média anual dos exercícios de 2004 a 2006.

Tabela 3.1 - Fundações por área de atuação entre 2004 e 2006

Área	Quant.	Perc.	Ativo (em mil R\$)	Perc.	Receitas (em mil R\$)	Perc.
Educação e Pesquisa	53	35,5%	884.078,06	48,8%	839.932,48	86,6%
Saúde	25	17,0%	88.838,79	4,9%	99.232,76	10,2%
Assistência Social	23	15,2%	810.517,23	44,7%	12.303,38	1,3%
Cultura	19	12,7%	9.816,74	0,5%	3.334,68	0,3%
Outros	10	6,7%	13.711,03	0,8%	9.455,37	1,0%
Comunicação e Mídia	8	5,1%	1.907,34	0,1%	2.077,11	0,2%
Religião	7	4,9%	2.419,76	0,1%	1.429,48	0,1%
Desenvolvimento e Habitação	2	1,6%	282,47	0,0%	565,68	0,1%
Meio Ambiente e Animais	2	1,3%	1.875,57	0,1%	1.223,03	0,1%
TOTAIS	149	100,0%	1.813.446,99	100,0%	969.553,97	100,0%

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

Os números reforçam a relevância das fundações da área de Educação e Pesquisa já apurada em pesquisa preliminar (SILVEIRA, BORBA E BORGERT, 2006). Em termos de quantidade de fundações, o grupo representa mais de um terço do total. Na perspectiva do ativo total de todas as fundações do Estado, o grupo Educação e Pesquisa representou quase a metade da média apurada. Em termos de receitas anuais, a média do grupo supera com magnitude as demais áreas, com 86,6% do total.

Em virtude da considerável representatividade do grupo Educação e Pesquisa em relação aos demais, optou-se por este grupo de fundações para o estudo proposto neste trabalho. A Figura 3.1 conclui a demonstração da proporção do grupo sobre os demais e fundamenta a decisão de escolha das fundações de Educação e Pesquisa para o estudo.

Assim, 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.

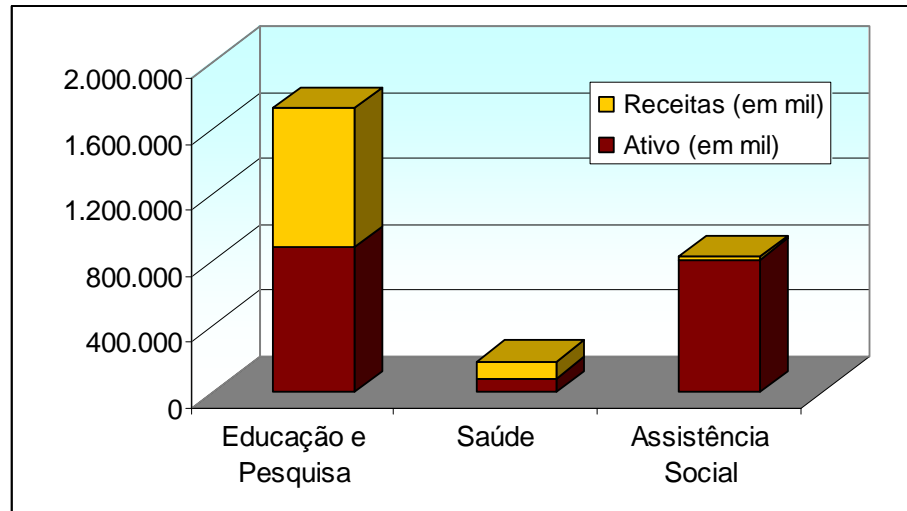


Figura 3.1 - Proporção das três áreas de atuação mais representativas

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

A base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina é bastante volúvel e está sujeita a alterações diárias. Por este motivo, os critérios de seleção das prestações de contas para análise foram realizados no início de agosto de 2007, época na qual algumas fundações poderiam não estar em dia com suas prestações de contas dos exercícios a serem analisados, o que motivou sua exclusão da amostra.

3.2.2 Perfil das entidades analisadas

Os itens selecionados para análise foram separados em três níveis de análise. O primeiro visa identificar o perfil das entidades analisadas e é composto pelos itens dispostos no Quadro 3.1.

Ordem	Item de Verificação
1	A fundação é uma Universidade?
2	A fundação está localizada em qual município?
3	A fundação tem quantos empregados?
4	A fundação tem Certificado de Entidades Beneficente de Assistência Social?
5	A fundação tem título de Utilidade Pública Federal?
6	A fundação tem isenção da cota patronal do INSS?
7	A fundação tem contabilidade própria?
8	A fundação contrata auditoria independente?

Quadro 3.1 - Listagem de verificação para identificação do perfil das entidades

3.2.3 Meios de evidenciação analisados

O segundo nível foi elaborado no sentido de identificar se as fundações utilizaram todos os meios de evidenciação previstos na prestação de contas para análise. Os itens de verificação estão dispostos no Quadro 3.2.

Ordem	Item de Verificação	Base Normativa
1	A fundação apresentou Balanço Patrimonial?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.1
2	A fundação apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.1
3	A fundação apresentou Demonstração das Mutações do Patrimônio Social?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.1
4	A fundação apresentou Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.1
5	A fundação apresentou Notas Explicativas?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 e NBC T 10.19 - item 10.19.3.3
6	A fundação apresentou Demonstrativo de Fonte de Recursos?	Critério do MPSC (SICAP)
7	A fundação apresentou a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)?	Critério do MPSC (SICAP)
8	A fundação apresentou Relatório de Atividades, em complemento às Notas Explicativas?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 a)

Quadro 3.2 - Listagem de verificação para identificação das informações apresentadas

3.2.4 Verificação de itens evidenciados

O terceiro nível é o mais complexo, e o que finaliza a análise, avaliando a completude das formas de evidenciação utilizadas. Os aspectos analisados estão identificados no Quadro 3.3.

Ordem	Item de Verificação	Base Normativa	Demonstração Contábil
1	A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Balanço Patrimonial
2	A fundação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.6	Balanço Patrimonial
3 ¹	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	Balanço Patrimonial

Ordem	Item de Verificação	Base Normativa	Demonstração Contábil
4	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	Balanço Patrimonial
5	A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 3 - item 3.2.2.12	Balanço Patrimonial
6	A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Balanço Patrimonial
7 ¹	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	Balanço Patrimonial
8	A fundação apresentou "Saldo no Início do Exercício" da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o "Saldo do Final do Exercício" apresentado no ano anterior?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, a)	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
9	A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, h)	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
10	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)	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
11	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)	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
12	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)	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
13	A fundação utiliza Regime de Competência em sua Contabilidade?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
14	A fundação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
15 ¹	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	Demonstração de Superávit ou Déficit
16	A fundação registra despesas com encargos sociais?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
17	A fundação registra despesas de INSS referentes a prestação de serviços de terceiros?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
18	A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
19	A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit

Ordem	Item de Verificação	Base Normativa	Demonstração Contábil
20 ¹	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	Demonstração de Superávit ou Déficit
21	A fundação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas fontes de recursos que são receitas?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit (Fontes de Recursos)
22	A fundação evidenciou em seu Demonstrativo de Fontes de Recursos todas as fontes apresentadas na ficha "Fontes de Recursos/Financiamento com recursos do orçamento público" do SICAP?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit (Fontes de Recursos)
23	A fundação apresentou critérios para reavaliação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 b)	Notas Explicativas
24	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)	Notas Explicativas
25	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)	Notas Explicativas
26	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, i)	Notas Explicativas
27	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)	Notas Explicativas

Quadro 3.3 - Listagem de verificação para análise de adequação das informações apresentadas

¹ 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.

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

No Quadro 3.4 são apresentadas as pontuações atribuídas em função da análise.

Análise	Pontuação
Sim, a fundação executa a prática adequada	1
Não, a fundação não executa a prática adequada	0

Quadro 3.4 - Escala de pontos referentes à análise de conformidade

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.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A análise dos dados parte de pressupostos para validar as inferências a serem consideradas. O primeiro deles é 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. Além disso, se pressupõe que as fundações tenham conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação vigente a respeito de fundações. Pressupõe-se também a fidedignidade dos dados apresentados pelas fundações ao Ministério Público.

No que se refere ao levantamento dos dados o MPSC cooperou na disponibilização das prestações de contas. No entanto, o próprio órgão reconhece que muitas entidades ainda executam suas atividades sem o conhecimento do MPSC no estado, ou não têm prestado contas com a regularidade devida. Esta constatação constitui-se em limitação desta pesquisa, uma vez que podem existir fundações no estado que não foram consideradas na análise. Além disso foi considerada a data de 09 de agosto de 2007 como a data limite para a cópia dos dados que compunham a base de dados analisada, constituindo-se numa data de corte. Assim, as prestações de contas que foram entregues ao Ministério Público após esta data não foram consideradas.

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. Por

conseqüência, alguns itens que as fundações poderiam não apresentar de forma adequada, se não existisse o modelo, não podem ser avaliados. Por outro lado, alguns itens que deveriam ser apresentados da forma adequada podem deixar de sê-lo, em função de eventuais problemas estruturais da elaboração dos modelos. 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.

A padronização trazida pelo SICAP vem de certa forma inibir a apresentação de evidenciação voluntária por parte das fundações. O único campo no qual as fundações têm liberdade para apresentar informações além daquelas solicitadas é o Relatório de Atividades e as Notas Explicativas. No entanto, limitou-se a analisar se as fundações estão, pelo menos, fazendo o que pedem as normas, já que os dispositivos são objetivos, facilitando a análise. A análise de evidenciação voluntária por parte das fundações é considerado um segundo passo, que poderia ocorrer como conseqüência deste trabalho.

Muito embora o SICAP tenha possibilitado a uniformização das prestações de contas dentro do Estado de Santa Catarina, não se pode inferir que também tenha causado a padronização de procedimentos dos vários Ministérios Públicos estaduais, uma vez que não só a prestação de contas, mas toda a estratégia de abordagem varia de estado para estado. Desta forma também constitui-se em limitação da pesquisa, principalmente referente à generalizações relacionadas às fundações de outros estados, a falta de padronização da abordagem dos Ministérios Públicos estaduais, uma vez que muitos procedimentos podem ser exigidos em Santa Catarina, sem que necessariamente sejam exigidos em outros estados.

O sistema traz em seu bojo a Demonstração do Valor Adicionado, obrigando que as fundações a preencham. Foi decisão metodológica não incluí-la na análise pois o SICAP só solicita o preenchimento desta demonstração às entidades com receitas ou fontes de recursos superiores a R\$ 434.000,00 por ano. Além disso, os seus dados podem ser encontrados em outros demonstrativos, configurando-a portanto em fonte secundária de dados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são demonstrados os resultados apurados na análise dos dados coletados. Os resultados evidenciam o nível de transparência refletido pela regularidade das fundações no cumprimento dos itens de verificação inspecionados, observando-se ainda outros critérios como tempo de atividade, natureza da fundação (se é ou não mantenedora de universidade ou instituição de ensino superior), auditoria independente (se é auditada ou não), bem como a perspectiva de evolução nos três exercícios analisados.

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

4.1 APURAÇÃO DA AMOSTRA

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 fundações analisadas constam no Quadro 4.1.

Ordem	Fundação	Cidade	Início das Atividades
1	FUNDAÇÃO ADOLPHO BOSIO DE EDUCAÇÃO NO TRANSPORTE	CONCÓRDIA	1/11/1998
2	FUNDAÇÃO ALFREDO HENRIQUE WAGNER	ALFREDO WAGNER	19/12/2002
3	FUNDAÇÃO BLUMENAUENSE DE ESTUDOS TÊXTEIS	BLUMENAU	3/3/1971
4	FUNDAÇÃO CATARINENSE DE EDUCAÇÃO NA EMPRESA	SÃO JOSÉ	1/1/1997
5	FUNDAÇÃO CENTRO EDUCATIVO	ITAIÓPOLIS	28/11/2001
6	FUNDAÇÃO CENTRO TECNOLÓGICO DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL	LUZERNA	1/1/2000
7	FUNDAÇÃO CENTROS DE REFERÊNCIA EM TECNOLOGIAS INOVADORAS	FLORIANÓPOLIS	31/10/1984
8	FUNDAÇÃO DAS ESCOLAS UNIDAS DO PLANALTO CATARINENSE	LAGES	19/7/1959
9	FUNDAÇÃO DE AMPARO A PESQUISA E EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA	FLORIANÓPOLIS	28/9/1977

Ordem	Fundação	Cidade	Início das Atividades
10	FUNDAÇÃO DE APOIO À EDUCAÇÃO PESQUISA E EXTENSÃO DA UNISUL	FLORIANÓPOLIS	3/1/2000
11	FUNDAÇÃO DE EDUCAÇÃO DAMA	CANOINHAS	1/1/2001
12	FUNDAÇÃO DE ESTUDOS E PESQUISAS SÓCIO-ECONÔMICOS	FLORIANÓPOLIS	26/10/1977
13	FUNDAÇÃO DE ESTUDOS SUPERIORES DE ADMINISTRAÇÃO E GERÊNCIA	FLORIANÓPOLIS	6/2/1987
14	FUNDAÇÃO DOM JAIME DE BARROS CÂMARA	FLORIANÓPOLIS	11/3/1974
15	FUNDAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DE SANTA CATARINA	FLORIANÓPOLIS	17/4/2001
16	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL BARRIGA VERDE	ORLEANS	7/4/1977
17	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DA REGIÃO DE JOINVILLE	JOINVILLE	18/7/1967
18	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA - FUCRI	CRICIÚMA	22/6/1968
19	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL E ASSISTENCIAL DE FRAIBURGO	FRAIBURGO	7/7/1974
20	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL REGIONAL JARAGUAENSE - FERJ	JARAGUÁ DO SUL	31/8/1973
21	FUNDAÇÃO FREI GODOFREDO	GASPAR	19/11/1987
22	FUNDAÇÃO FRITZ MULLER	BLUMENAU	2/12/1996
23	FUNDAÇÃO HERMON	FLORIANÓPOLIS	29/7/2001
24	FUNDAÇÃO INSTITUTO NACIONAL DE ARTES CULINÁRIAS - FINAC	FLORIANÓPOLIS	2/2/2000
25	FUNDAÇÃO INSTITUTO TECNOLÓGICO DE JOINVILLE	JOINVILLE	6/4/1987
26	FUNDAÇÃO JOSÉ ARTHUR BOITEUX	FLORIANÓPOLIS	31/5/1958
27	FUNDAÇÃO PROFESSOR OSNI DE MEDEIROS REGIS	FLORIANÓPOLIS	1/9/1998
28	FUNDAÇÃO ULYSSES GUIMARÃES/SECCIONAL DE SANTA CATARINA	FLORIANÓPOLIS	25/5/1995
29	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - CAMPUS DE CURITIBANOS	CURITIBANOS	24/6/1976
30	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CAÇADOR	CAÇADOR	31/7/1971
31	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - REITORIA	CAÇADOR	29/4/1994
32	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CANOINHAS	CANOINHAS	11/3/1972
33	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO CONCÓRDIA	CONCÓRDIA	13/5/1976
34	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - MAFRA	MAFRA	13/4/1972
35	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA	TUBARÃO	18/10/1967
36	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ	ITAJAÍ	11/11/1970

Ordem	Fundação	Cidade	Início das Atividades
37	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO ITAJAI	RIO DO SUL	29/8/1966
38	FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE	CHAPECÓ	22/6/1971
39	FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA IBEROAMERICANA	FLORIANÓPOLIS	15/2/2002

Quadro 4.1 - Relação das fundações que tiveram as prestações de contas de 2004 a 2006 analisadas

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

As 26 (ou 40%) fundações restantes foram excluídas do estudo por dois motivos:

- ✓ vinte e cinco (25) delas (Apêndice B) deixaram de apresentar prestação de contas em algum dos exercícios analisados até à data de corte (09/08/2007); e
- ✓ uma (1) delas, a Fundação SATC de Comunicação, entidade de Criciúma instituída em 03/11/2003, também foi excluída das análises porque, apesar de ter prestado contas em 2004, 2005 e 2006, como todas as fundações listadas no Quadro 4.1, a fundação apresentou todos os seus demonstrativos zerados, pois não desenvolveu atividades nos exercícios analisados.

4.1.1 Perfil das fundações analisadas

A distribuição das fundações analisadas por Santa Catarina pode ser observada na Figura 4.1.

Pelo menos um terço das fundações analisadas estão localizadas em Florianópolis. Quanto às demais, não é encontrada concentração relevante em outros municípios.

A característica comum entre todas as fundações analisadas é a atuação na área de Educação e Pesquisa, que foi o próprio critério de seleção da amostra. No entanto, outros dois aspectos são marcantes na identificação do perfil destas entidades.

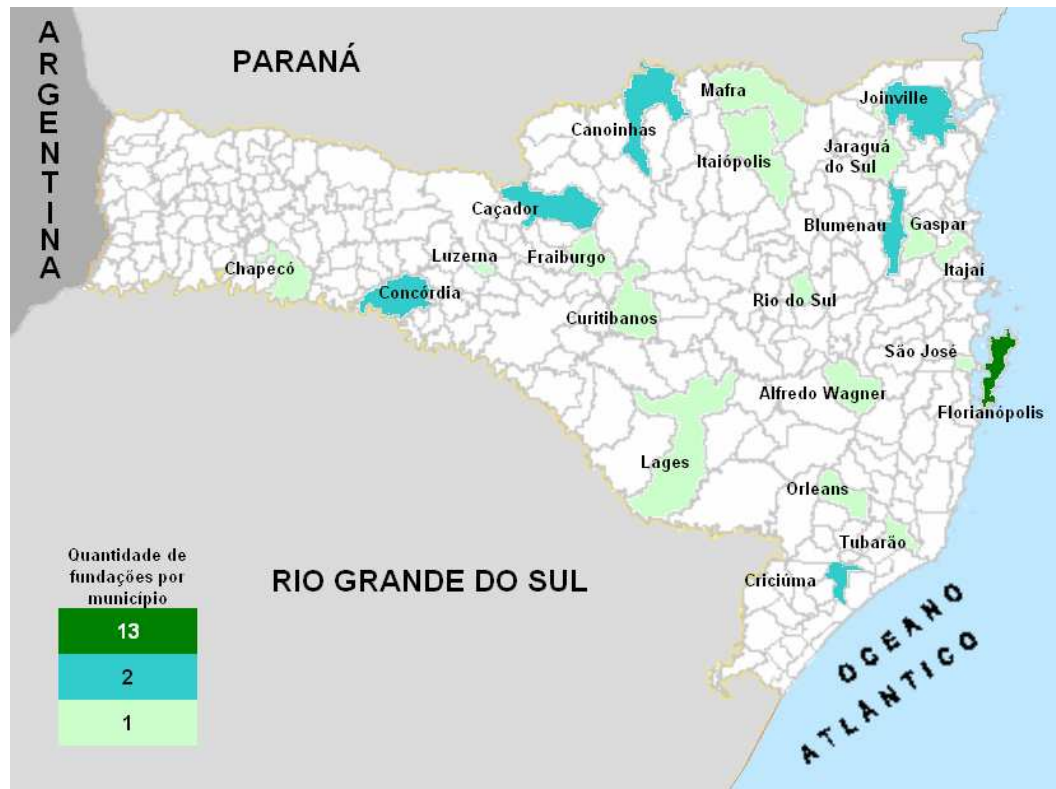


Figura 4.1 - Localização das fundações analisadas

O primeiro deles refere-se à 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 segundo aspecto refere-se à contratação de auditoria independente. Durante os exercícios de 2004 e 2005, 20 (51,3%) das entidades analisadas contrataram auditoria independente e passarão a ser denominadas “Auditadas” na descrição dos resultados da análise. Em 2006 o número de “Auditadas” subiu para 22 (56,4%).

As quantidades de fundações “Auditadas”, “Não Auditadas”, “Universitárias” e “Não Universitárias” em 2006 podem ser observadas na Figura 4.2.

Pelos números apresentados, pode-se perceber que todas as fundações “Universitárias” contrataram auditoria independente em 2006. Os dados analisados revelaram que estas mesmas entidades também contrataram auditoria independente em 2004 e 2005. O aumento de entidades (2) que contrataram auditoria independente entre 2005 e 2006 ocorreu entre as fundações “Não Universitárias”.

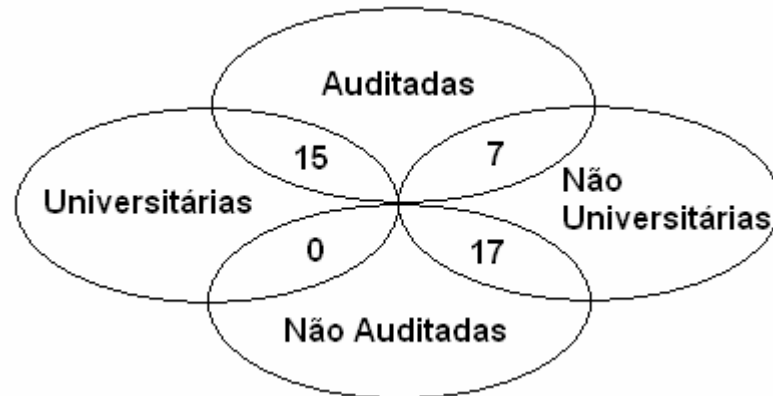


Figura 4.2 - Quantidade de fundações de cada aspecto visualizado (2006)

A empresa de auditoria que mais aparece entre as contratadas em 2006 por fundações é a Nuss & Steinbach S/C Auditores Independentes, que auditou quatro fundações “Universitárias”. Na seqüência aparecem a Muller Auditores Independentes (auditou três fundações “Universitárias”) e a empresa Valério Matos Auditores Independentes (auditou três fundações “Não Universitárias”). Das empresas de auditoria contratadas pelas fundações, apenas a BDO Trevisan Auditores Independentes pode ser considerada de âmbito internacional.

Outras características das fundações analisadas podem ser visualizadas na Tabela 4.1, que apresenta dados das fundações “Universitárias” e das “Não Universitárias”.

Os dados são apresentados em forma de média dos três exercícios analisados porque cada item se refere a uma condição não permanente, já que em um exercício pode manter o item e num exercício posterior não mantê-lo.

Chama a atenção o item referente à isenção da cota patronal, usufruída apenas por fundações “Universitárias” na amostra analisada. Estas entidades têm como principal despesa a de pessoal em virtude da contratação de professores. Daí o interesse pela isenção.

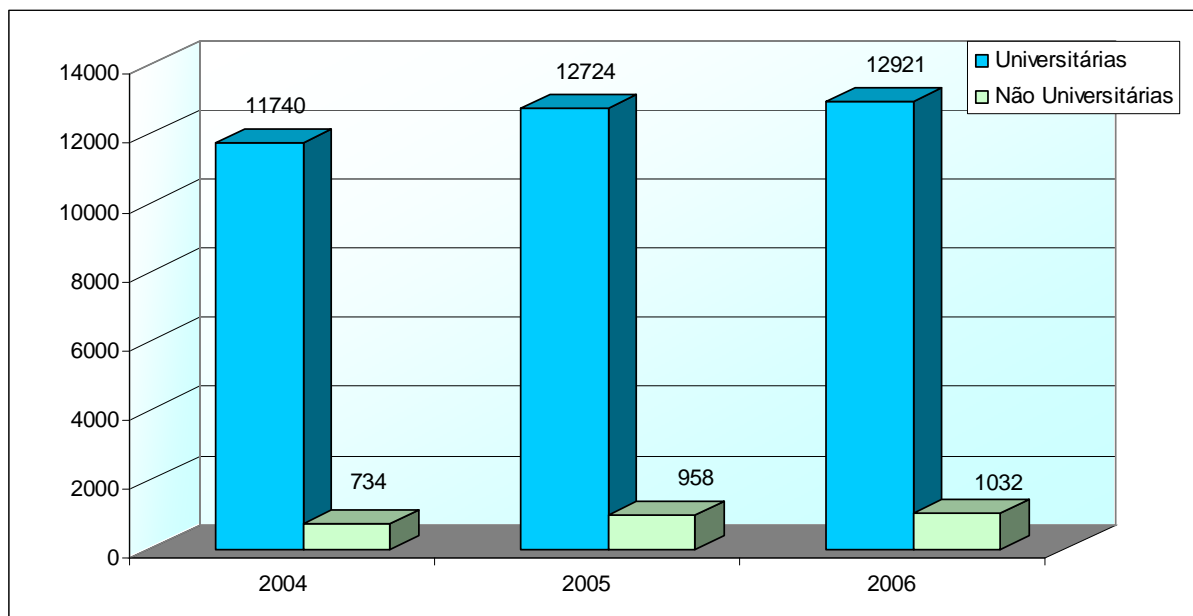
A manutenção de títulos (CEBAS e DUPF) e a contratação de auditoria independente são requisitos para a manutenção da isenção, por isso tanto um como outro são muito praticados pelas fundações “Universitárias”.

Tabela 4.1 - Perfil das fundações analisadas

Característica	Média entre 2004 e 2006						Total
	Apresentaram a característica				Não apresentaram a característica		
	Não Universitárias		Universitárias				
Manutenção de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)	0	0%	7	18%	32	82%	39
Manutenção de Declaração de Utilidade Pública Federal (DUPF)	2	5%	9	23%	28	72%	39
Manutenção de isenção da cota patronal do INSS	0	0%	7	18%	32	82%	39
Manutenção de contabilidade própria	3	8%	15	38%	21	54%	39
Manutenção de Auditoria independente	6	15%	14	36%	19	49%	39

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

Na análise do perfil das fundações também foi possível apreciar a evolução do número de empregados das fundações analisadas no período em questão, demonstrada no Gráfico 4.1.

**Gráfico 4.1 - 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.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

No SICAP, as demonstrações contábeis estão dispostas de forma divergente da reconhecida pela doutrina contábil. A primeira divergência é a identificação das demonstrações contábeis como demonstrativos (ex.: “Demonstrativo de Superávit ou Déficit”, “Demonstrativo de Mutações do Patrimônio” e “Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos”).

Além disso, o Balanço Patrimonial é segregado em duas partes: “Demonstrativo de Ativo” e “Demonstrativo de Passivo”. O “Demonstrativo de Superávit ou Déficit” é um simples resumo do “Demonstrativo de Receitas” e do “Demonstrativo de Despesas”. Essas características são importantes para o entendimento da disposição dos dados na prestação de contas e de eventuais divergências que podem dela advir.

4.2.1 Meios de evidenciação contábil utilizados

Conforme a previsão metodológica do Quadro 3.2 (ver pág. 74), foram observados os meios de evidenciação utilizados pelas fundações. Novamente considerando-se a segregação entre “Universitárias” e “Não Universitárias”, observou-se um alto nível de apresentação média dos meios de evidenciação previstos como mínimos. Os percentuais podem ser conferidos no Gráfico 4.2.

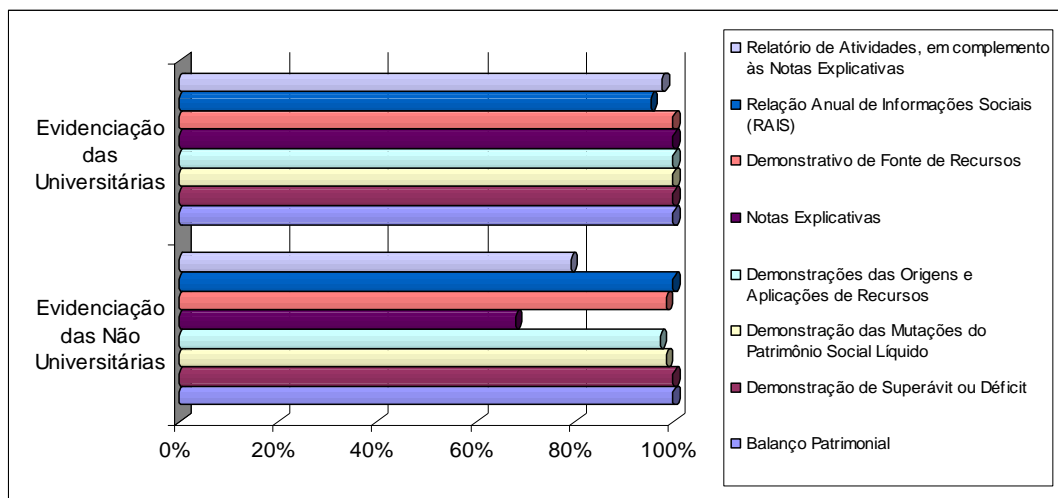


Gráfico 4.2 - Média de evidenciação entre 2004 e 2006 de fundações “Universitárias” e “Não Universitárias”

Observa-se claramente que as “Universitárias” apresentaram maior nível de evidenciação em número de demonstrativos. Pelo menos 12 delas utilizaram todos os meios de evidenciação previstos nos três exercícios analisados. Do total de fundações analisadas, 21 (53,8%) apresentaram todos os meios previstos.

Os números absolutos podem ser conferidos na Tabela 4.2.

Tabela 4.2 - Meios de evidenciação contábil apresentados pelas fundações

Meio de evidenciação	Não Universitárias				Universitárias			
	2004	2005	2006	Média	2004	2005	2006	Média
Balanco Patrimonial	24	24	24	100%	15	15	15	100%
Demonstração de Superávit ou Déficit	24	24	24	100%	15	15	15	100%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social Líquido	24	23	24	99%	15	15	15	100%
Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos	23	23	24	97%	15	15	15	100%
Notas Explicativas	17	16	16	68%	15	15	15	100%
Demonstrativo de Fonte de Recursos	24	23	24	99%	15	15	15	100%
Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)	24	24	24	100%	15	13	15	96%
Relatório de Atividades, em complemento às Notas Explicativas	19	19	19	79%	15	15	14	98%

Conforme observado no item 4.1.1, 24 das fundações analisadas são “Não Universitárias” e 15 são “Universitárias”. Observa-se pelos dados da Tabela 4.2, que as Notas Explicativas foram o meio de evidenciação que as fundações “Não Universitárias” menos utilizaram nos exercícios analisados (apenas 68% das prestações de contas). O Relatório de Atividades, na condição de complemento às Notas Explicativas, também não foi utilizado por algumas fundações (apenas 79% das prestações de contas apresentaram).

4.3 ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS FUNDAÇÕES

Neste estágio são analisados os resultados apurados da verificação do nível de evidenciação de cada tipo de demonstração contábil:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Social;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- Demonstração do Superávit ou Déficit; e
- Notas Explicativas.

4.3.1 Balanço Patrimonial

Na análise do Balanço Patrimonial das 39 fundações são analisados 7 itens (itens 1 a 7 do Quadro 3.3, pág. 74). Não são todas as prestações de contas que apresentam a integralidade dos itens previstos. Por isso, os itens analisados não puderam ter sua evidenciação constatada na totalidade das prestações de contas.

Conforme o Gráfico 4.3, pode-se observar que a quantidade de itens que puderam ser analisados aumentou entre 2004 e 2006, evolução que não foi necessariamente acompanhada pela quantidade de itens evidenciados.

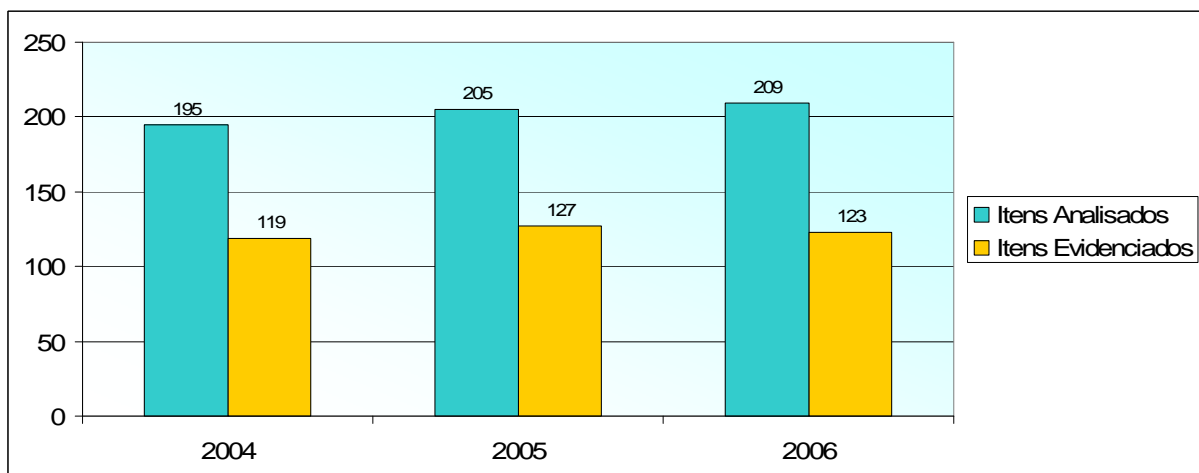


Gráfico 4.3 - Balanço Patrimonial: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006

A quantidade de evidenciação dos itens previstos como mínimos evoluiu entre 2004 e 2005, mas voltou a cair em 2006. Na Tabela 4.3 são apresentadas as quantidades de itens analisados e evidenciados, e os respectivos percentuais de evidenciação das fundações em cada item.

Os números gerais relacionados à análise dos Balanços Patrimoniais indicam que as fundações evidenciam pouco mais da metade do que é minimamente exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. Apenas 61% de todos os itens analisados nas prestações de contas de 2004 a 2006 foram evidenciados.

Tabela 4.3 - Análise do Balanço Patrimonial das fundações

Item Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le
A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	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?	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?	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?	39	32	82%	39	30	77%	39	35	90%	117	97	90%
A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	39	28	72%	39	32	82%	39	29	74%	117	89	74%
A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	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?	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%

* la: Item analisado

* le: Item evidenciado

O item de maior destaque negativo foi o referente à contabilidade de recursos de convênios, com 10% de média entre os três exercícios analisados. Das fundações que firmaram convênios no período analisado, foram poucas (3 em 2004, 2 em 2005 e 2 em 2006) as que contabilizaram os recursos de convênios em contas específicas de ativo e passivo. 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.

No Gráfico 4.4 é apresentada a evolução dos itens menos evidenciados e que não alcançaram 50% de evidenciação média nos três exercícios analisados.

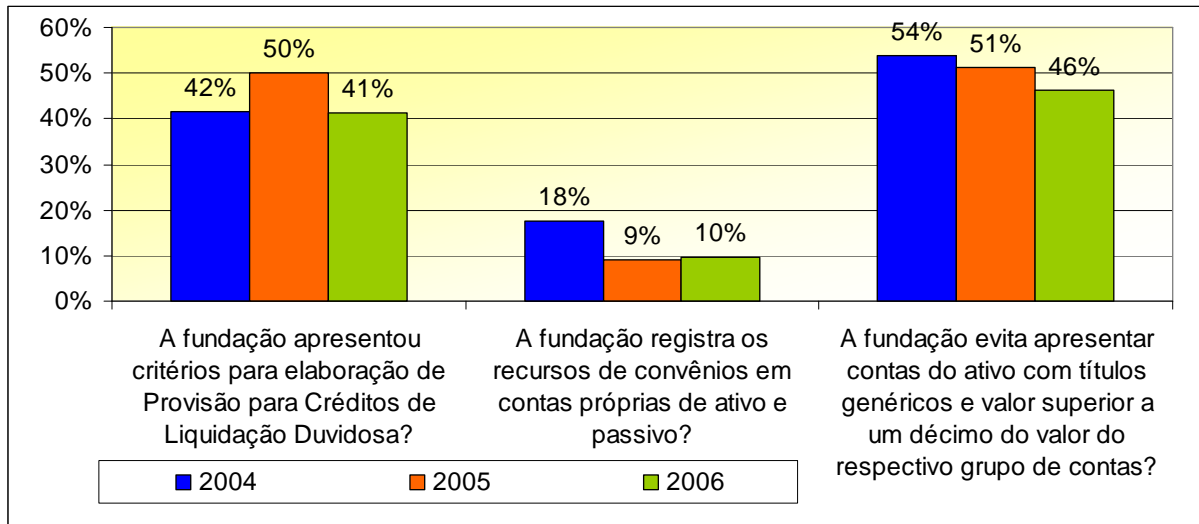


Gráfico 4.4 - Balanço Patrimonial: evolução anual dos itens menos evidenciados entre 2004 e 2006

A evidenciação dos critérios de elaboração da provisão para créditos de liquidação duvidosa também deixou de ser utilizada por praticamente a metade das fundações (59%) que elaboraram a provisão nos exercícios analisados. Apesar da leve evolução entre 2004 e 2005, o percentual voltou a baixar em 2006. Observou-se que algumas fundações citam a elaboração da provisão em Nota Explicativa, mas limitam-se a isso, sem descrever o critério utilizado para a sua elaboração.

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.

Nas pequenas, o problema parece estar associado ao fato de muitas delas terem uma contabilidade pouco profissionalizada, em virtude de seu porte, sendo que não existe uma preocupação muito grande com o detalhamento dos valores apresentados nas demonstrações contábeis.

Nas fundações de grande porte, a razão mais provável é a complexidade das operações realizadas que não é devidamente acompanhada pelo SICAP. Como parte da inadequação da prática está associada à própria limitação do *software*,

deixou-se de caracterizar a inadequação do registro quando a fundação apresentou o detalhamento da conta genérica em Nota Explicativa. Com o detalhamento seria possível conhecer a real natureza do item classificado e suplantar a limitação trazida pelo SICAP ao padronizar o plano de contas.

Ainda assim, em pouco menos da metade das prestações de contas analisadas as fundações utilizaram contas genéricas para classificar valores que ultrapassaram o percentual de 10% do grupo de contas, critério estabelecido pela NBC T 3 - item 3.2.2.9²⁰. A análise revelou que apenas 54%, 51% e 46% das fundações, respectivamente em 2004, 2005 e 2006, evitaram utilizar contas genéricas. Ocorreu portanto um agravamento do problema entre os exercícios analisados, o que o torna ainda mais preocupante.

A relevância dos números aponta que é necessário um processo de conscientização das fundações em relação às práticas de contabilização de convênios. Também é de responsabilidade dos próprios órgãos públicos que fornecem estes recursos exigir das fundações a transparência das parcerias representadas pelos convênios.

Os resultados surpreendem ao tempo que o Balanço Patrimonial é a principal das demonstrações contábeis e é aparentemente o meio de evidenciação onde deveria ser encontrado o menor nível de inconformidades em relação às normas contábeis.

4.3.2 Demonstração de Mutações do Patrimônio Social

Os itens avaliados na Demonstração de Mutações do Patrimônio Social (itens 8 a 10 do Quadro 3.3, pág. 74) estão relacionados à consistência dos dados apresentados em relação aos demais demonstrativos e em relação ao exercício anterior. Neste meio de evidenciação, foi possível analisar todos os itens previstos, em todas as prestações de contas, conforme pode ser verificado no Gráfico 4.5.

²⁰ 3.2.2.9 – Os elementos da mesma natureza e os saldos de reduzido valor quando agrupados e desde que seja indicada a sua natureza e nunca devem ultrapassar, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como “**diversas contas**” ou “**contas-correntes**”.

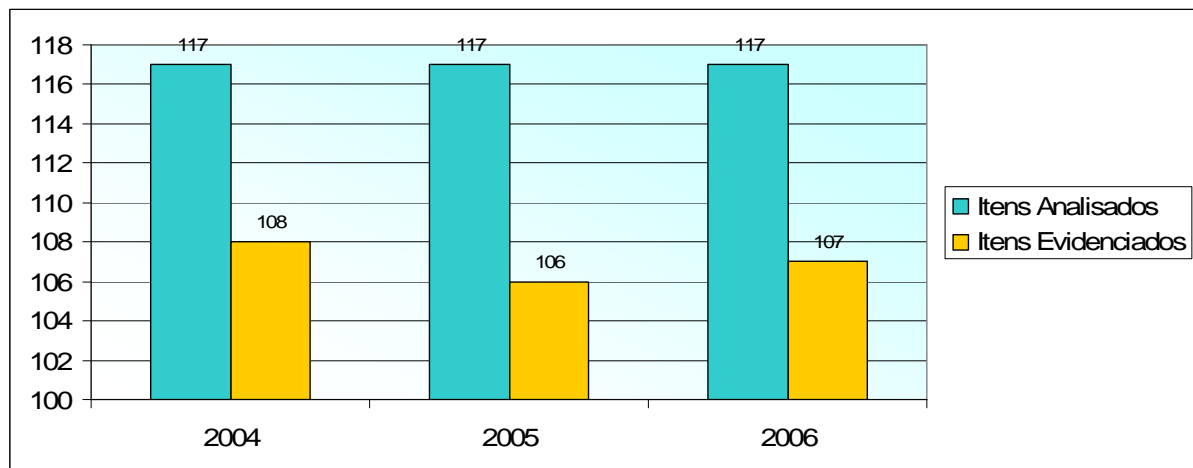


Gráfico 4.5 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006

A evolução dos itens evidenciados entre 2004 e 2006 não foi representativa, já que diminuiu apenas dois itens entre 2004 e 2005, e aumentou um entre 2005 e 2006. 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 4.4. Em termos gerais, 91% dos itens previstos foram evidenciados entre os exercícios analisados.

Tabela 4.4 - Análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Item Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le
A fundação apresentou "Saldo no Início do Exercício" da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o "Saldo do Final do Exercício" apresentado no ano anterior?	39	37	95%	39	34	87%	39	32	82%	117	103	88%
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	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?	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%

* la: Item analisado

* le: Item evidenciado

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.

O item com a menor média de evidenciação (88%) foi o referente à comparação do saldo final do Patrimônio Social Líquido do período anterior com o saldo inicial do exercício em análise. O problema surge principalmente em função de inconsistência dos critérios contábeis utilizados entre um exercício e outro.

Como as prestações de contas são anuais, muitas vezes as fundações trocam de contador ou perdem os registros de prestações de contas anteriores e acabam demonstrando valores que não condizem com os saldos do exercício anterior. Existem ainda os casos em que as fundações fazem algum ajuste na prestação de contas do exercício anterior sem avisar o MPSC, que só tomará conhecimento do ajuste quando perceber a inconsistência entre a prestação de contas em análise e a do exercício anterior.

A evolução anual da evidenciação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social por item pode ser apreciada pelo Gráfico 4.6.

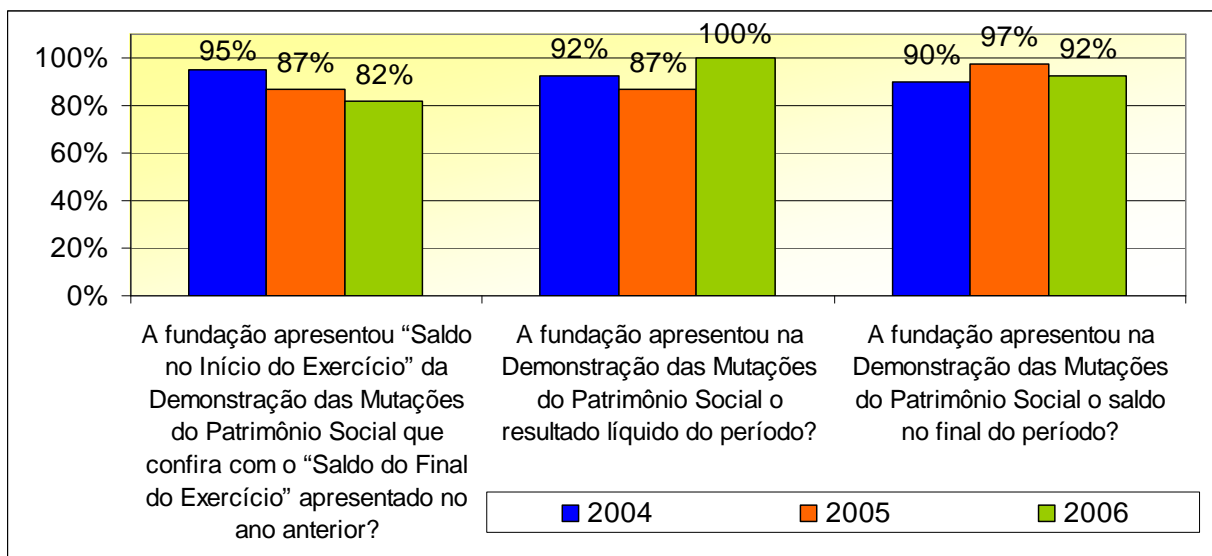


Gráfico 4.6 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: evolução anual por item entre 2004 e 2006

Com relação a este demonstrativo, é salutar que as fundações aumentem seu grau de atenção em relação ao preenchimento dos dados, para evitar as inconsistências detectadas.

4.3.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

A análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos das fundações foi bastante limitada. Apenas dois itens foram verificados (itens 11 e 12 do Quadro 3.3, pág. 74), pois foram os únicos dos quais se poderia fazer os cruzamentos de dados com segurança, visto que a análise foi restrita aos dados constantes nas prestações de contas.

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”.

A quantidade de itens analisados e evidenciados nas prestações de contas de 2004 a 2006 pode ser apreciada no Gráfico 4.7.

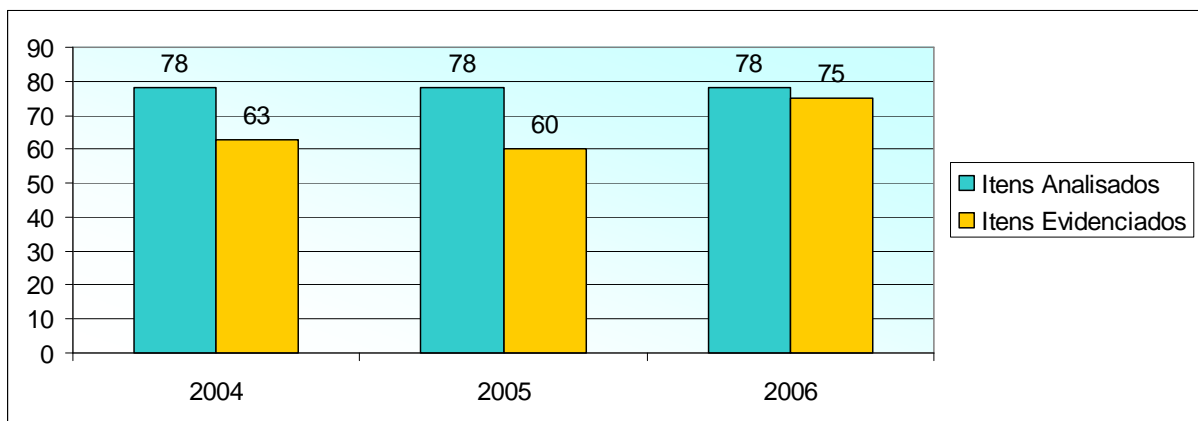


Gráfico 4.7 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006

Também na análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos foi possível apreciar os itens previstos em todas as prestações de contas, pois referiam-se ao preenchimento do demonstrativo e não a particularidades da fundação.

A análise da evolução do nível de evidenciação entre os exercícios é positiva, já que em 2006 as fundações alcançaram um nível bem próximo do adequado (96%) de itens evidenciados em relação aos analisados.

Na Tabela 4.5 constam os números absolutos e relativos referentes à evidenciação dos itens previstos na análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Tabela 4.5 - Análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Item Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le
A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos o resultado líquido do período?	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?	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%

* la: Item analisado

* le: Item evidenciado

Os números totais da análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos apontam um nível de 85% na evidenciação média dos três exercícios da demonstração, sendo que em 2006 foi apreciado o maior nível de evidenciação com 96%.

A média do segundo item analisado (77%), referente à consistência entre a variação do Capital Circulante Líquido e a diferença entre as origens e aplicações de recursos. A análise demonstrou que as fundações têm bastante dificuldade no preenchimento do demonstrativo, o que foi observado principalmente no exercício de 2005.

A evolução da quantidade de itens evidenciados na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos pode ser apreciada no Gráfico 4.8.

A evolução do segundo item, referente à evidenciação da variação do Capital Circulante Líquido, apresentou um salto no número de itens evidenciados entre 2005 e 2006 (de 26 itens para 36, um aumento de 38,5%). Os demais itens apresentaram variação mais tímida, sendo que em 2006 todas as fundações apresentaram em sua Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos o resultado líquido do período.

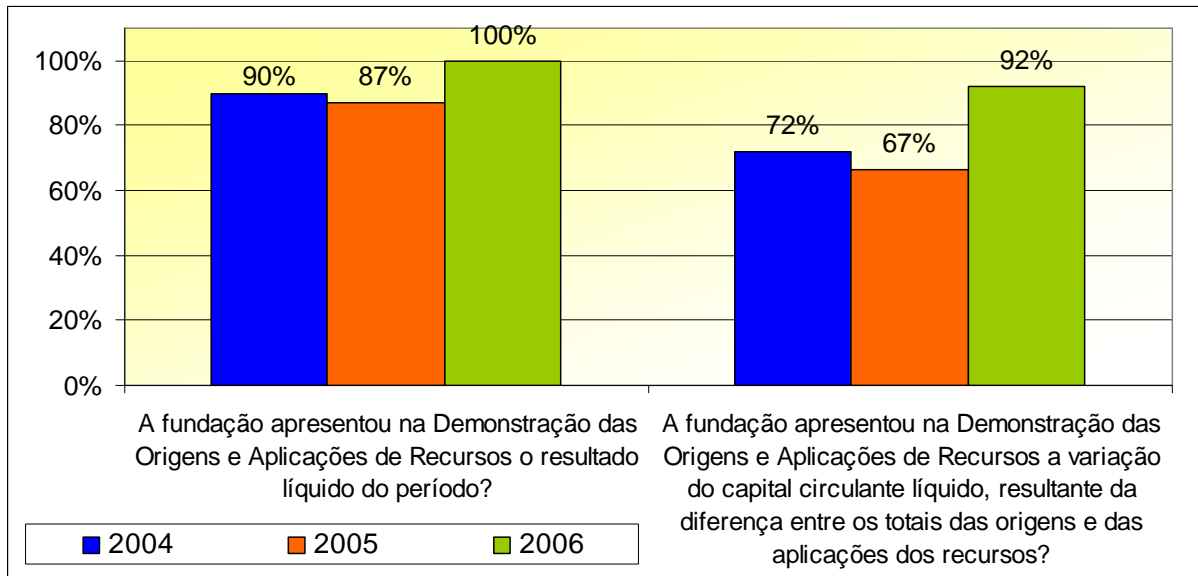


Gráfico 4.8 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: evolução anual por item entre 2004 e 2006

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.

4.3.4 Demonstração do Superávit ou Déficit

A Demonstração do Superávit ou Déficit foi a demonstração com o maior número de itens verificados. Foram 10 itens (itens 13 a 22 do Quadro 3.3, pág. 74) relacionados a cruzamento de dados com outros demonstrativos e relacionados a critérios de contabilização.

No Gráfico 4.9 constam as quantidades de itens analisados e evidenciados nas prestações de contas estudadas.

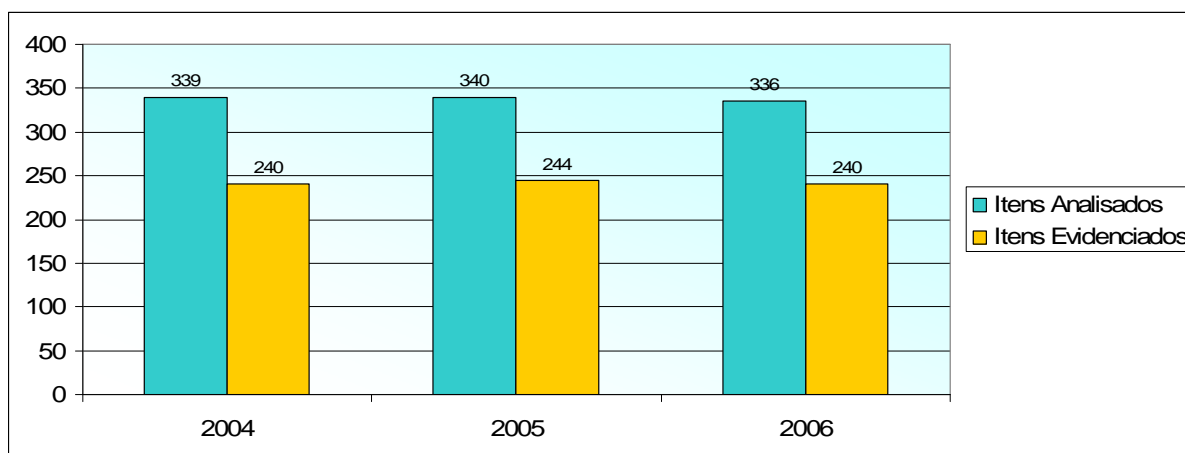


Gráfico 4.9 - Demonstração do Superávit ou Déficit: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006

Observa-se pelos números do gráfico que não houve muita variação nas quantidades analisadas e evidenciadas. Em 2004 e 2006 foi evidenciada a mesma quantidade de itens, muito embora em 2006 tenha sido possível analisar menos itens do que em 2004, o que aumenta o nível de evidenciação de 2006.

Na Tabela 4.6. podem ser apreciados os números referentes às quantidades analisadas de cada item da Demonstração do Superávit ou Déficit.

Conforme foi explicado anteriormente (ver item 4.2), as receitas e as despesas são apresentadas em demonstrativos próprios, assim como a própria Demonstração do Superávit ou Déficit. Além disso, 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 consistência entre o superávit ou déficit do exercício e a diferença entre as receitas e as despesas apresentadas nos respectivos demonstrativos foi um dos dois únicos itens nos quais foi apurado 100% de evidenciação do item em um exercício²¹.

²¹ O outro item que foi evidenciado 100% em um exercício foi o relacionado à apresentação do resultado do exercício na Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

Tabela 4.6 - Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit

Item Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le
A fundação utiliza Regime de Competência em sua Contabilidade?	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?	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?	39	15	38%	39	15	38%	39	13	33%	117	43	37%
A fundação registra despesas com encargos sociais?	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?	25	21	84%	23	19	83%	22	17	77%	70	57	81%
A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	36	28	78%	36	28	78%	36	30	83%	108	86	80%
A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	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?	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?	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?	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%

* la: Item analisado

* le: Item evidenciado

Em números gerais, 71% dos itens analisados referente à Demonstração do Superávit ou Déficit nos exercícios de 2004 a 2006 foram evidenciados. No entanto, foram observados níveis altos (90% em 2004, 95% em 2005 e 97% em 2006) na utilização do regime de competência por parte das fundações, onde foi percebida evolução entre 2004 e 2006, registrando média de uso da prática na ordem de 94% nos três exercícios. A evolução do item 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.

Os demais itens tiveram nível de evidenciação médio anual abaixo de 70%. Foram baixos os níveis médios de evidenciação dos itens relacionados: ao uso de contas genéricas na evidenciação de receitas (37%) e despesas (18%); e à contabilização de amortização do ativo diferido (67%).

Os itens com menor nível de evidenciação podem ter sua evolução no período visualizada pelo Gráfico 4.10.

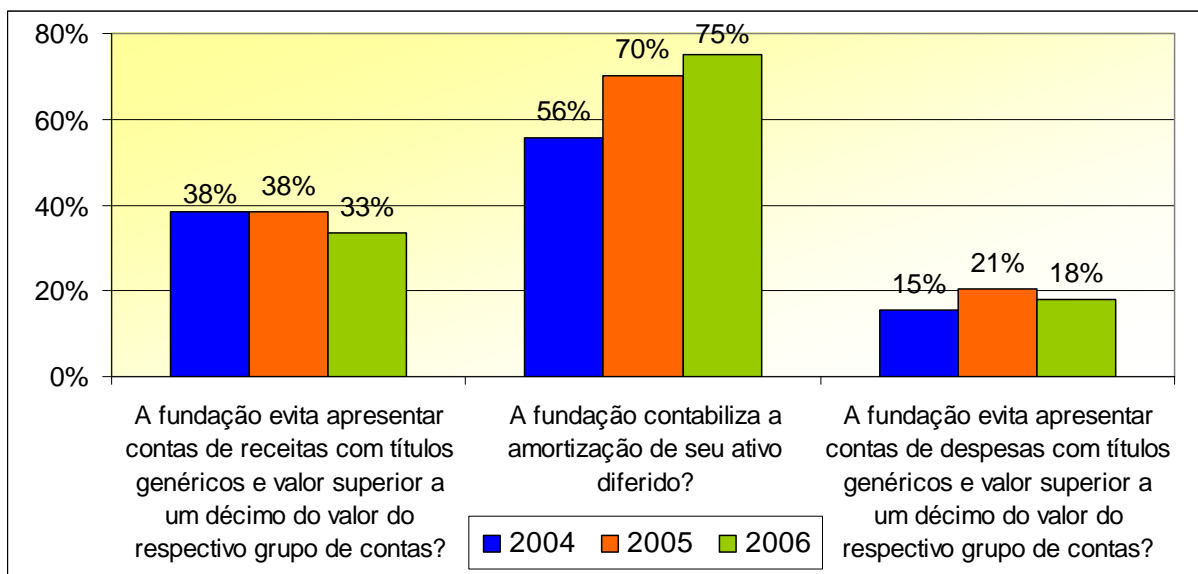


Gráfico 4.10 - Demonstração do Superávit ou Déficit: evolução anual dos itens menos evidenciados entre 2004 e 2006

Dos itens apresentados no gráfico, apenas o referente à evidenciação da amortização do ativo diferido não pôde ser analisado em todas as prestações de contas, já que nem todas as fundações apresentaram ativo diferido. Nos três itens apresentados houve certa regularidade nas quantidades de itens analisados e evidenciados.

Os itens verificados na análise da Demonstração do Superávit ou Déficit refletem o comportamento da fundação em termos de utilização de critérios contábeis. Em razão disso, a avaliação do percentual de 71% merece destaque, em razão da necessidade de se aprimorar a evidenciação do demonstrativo analisado, transparecendo consistência e credibilidade de suas informações.

4.3.5 Notas Explicativas

As Notas Explicativas revelaram-se como o meio de evidenciação menos utilizado pelas fundações e, conseqüentemente, com menor nível de conformidade em relação às normas contábeis. Em um dos cinco itens analisados (itens 23 a 27 do Quadro 3.3, pág. 74), nenhuma das fundações evidenciou o item e nos outros quatro os níveis de evidenciação foram baixos.

As quantidades de itens analisados também foram baixas, já que as Notas Explicativas referem-se geralmente a peculiaridades contábeis que necessitam complemento informacional. Os números podem ser visualizados no Gráfico 4.11.

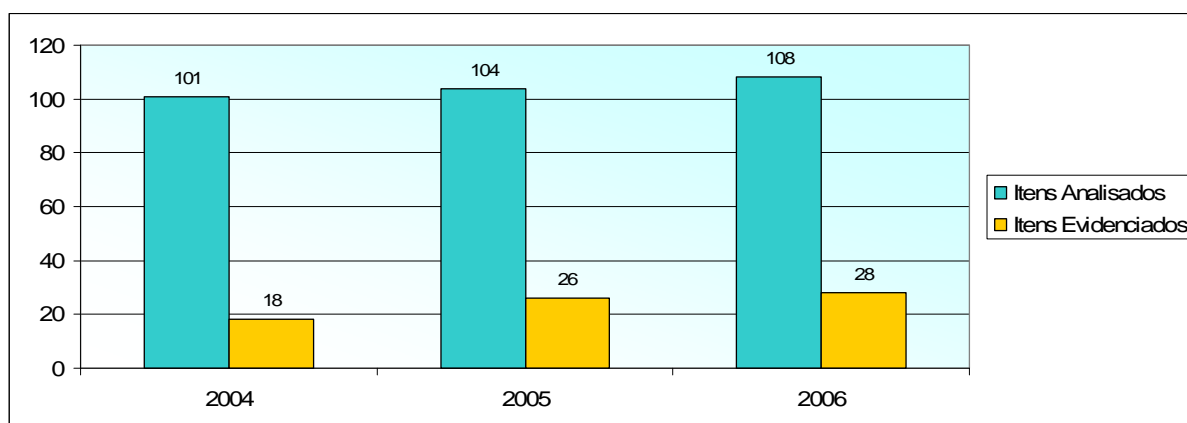


Gráfico 4.11 - Notas Explicativas: Itens Analisados x Itens Evidenciados, de 2004 a 2006

Apenas um item de cinco analisados, a evidenciação de gratuidades e benefícios fiscais, deveria constar em todas as Notas Explicativas. Os demais itens poderiam não constar em algumas fundações, como é o caso da evidenciação das gratuidades concedidas em virtude de isenção da cota patronal do INSS, uma vez

que são poucas (6 em 2004, 5 em 2005 e 7 em 2006) as fundações que usufruem deste tipo de benefício.

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 4.7.

Tabela 4.7 - Análise das Notas Explicativas

Item Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le
A fundação apresentou critérios para reavaliação de seu ativo imobilizado?	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?	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?	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?	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?	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%

* la: Item analisado

* le: Item evidenciado

A média geral de evidenciação dos itens analisados referentes a 2004, 2005 e 2006 não ultrapassou os 23%. Um dos itens analisados apresentou nível nulo de evidenciação, e refere-se justamente àquele que deveria constar em todas as prestações de contas analisadas: apresentação dos totais de receitas com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais gozados.

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.

A falta de transparência neste quesito além de trazer dúvidas aos potenciais investidores destas entidades, também prejudica a análise estatística de quanto incentivo financeiro estas entidades têm recebido da sociedade por meio do governo.

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. Neste caso, os benefícios gerados à sociedade em virtude de sua finalidade pública ficam limitados à prestação de serviços que, apesar de cobrados, geram benefícios indiretos à população.

O item sobre a evidenciação da isenção de contribuições previdenciárias apresentou índice baixo (63% na média do período), mas ainda assim foi o de maior média. O índice relacionado à evidenciação deste item parece baixo pois constitui-se em pré-requisito para a manutenção da isenção da cota patronal do INSS por parte das fundações. Em tese, a fiscalização do Estado em virtude da concessão do benefício deveria ser mais rigorosa no sentido de impedir o não-cumprimento dos requisitos exigidos.

Quanto aos demais itens (critérios de reavaliação do ativo, informações sobre obrigações a longo prazo e informações sobre seguros), foram apresentados índices médios abaixo dos 50% de evidenciação. Estes itens podem ser verificados no Gráfico 4.12.

A apresentação dos critérios utilizados na reavaliação do imobilizado apresentou tímida evolução na quantidade de itens evidenciados. O principal problema associado à evidenciação da reavaliação é a falta de dados referentes aos bens que sofreram a reavaliação, bem como a época em que a reavaliação foi efetuada.

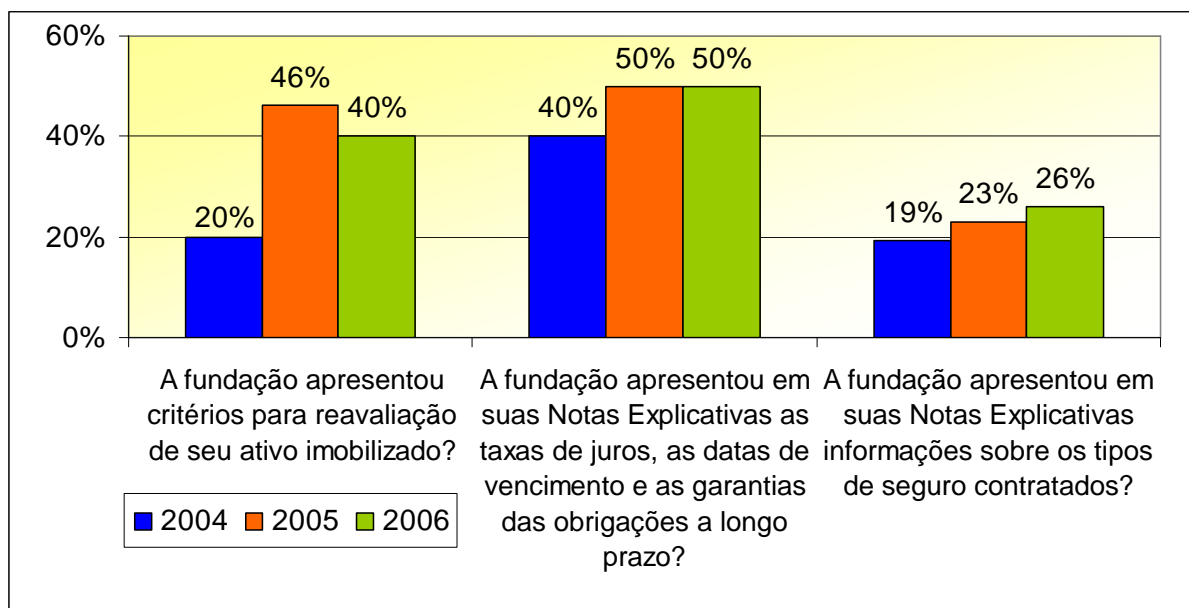


Gráfico 4.12 - Notas Explicativas: evolução anual dos itens menos evidenciados entre 2004 e 2006

Percebe-se pelos números do gráfico que as fundações têm apresentado nível bastante baixo de evidenciação a respeito do tipo de seguro utilizado, já que a média geral de evidenciação do item ficou em 23%. Várias fundações limitaram-se a declarações como: “os valores segurados são determinados e controlados em bases técnicas que se estimam suficientes para cobertura de eventuais perdas decorrentes de sinistros”, deixando assim de especificar valores de apólices, vigência de contratos, garantias associadas, tipo de seguro, etc.

Os resultados alcançados sugerem que as Notas Explicativas são o meio de evidenciação onde é mais crítica a percepção das fundações a respeito da necessidade e obrigatoriedade de adequação.

O principal responsável pela diminuição da média de evidenciação das Notas Explicativas foi o item referente à apresentação dos totais de receitas com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais gozados. No entanto, todos os itens tiveram médias de evidenciação abaixo dos 65%.

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.

4.3.6 Avaliação geral

O resultado geral do trabalho é apresentado neste item, onde são demonstrados os totais de itens analisados por tipo de evidenciação. O nível de evidenciação apreciado corresponde ao grau de conformidade das demonstrações contábeis em relação às normas contábeis em termos de evidenciação contábil, objetivo ao qual este trabalho foi dedicado.

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 4.8.

Tabela 4.8 - Resultados gerais do nível de evidenciação por tipo entre 2004 e 2006

Meio de Evidenciação Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le
Balanço 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%

* la: Item analisado

* le: Item evidenciado

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%.

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Social foi onde se identificou o maior número de conformidades e alcançou 91% da evidenciação mínima. A Demonstração do Superávit ou Déficit foi a demonstração contábil que permitiu a maior amplitude de verificação, com 1.015 itens analisados.

As Notas Explicativas foram o meio de evidenciação menos utilizado pelas fundações e também o que permitiu a menor quantidade de itens de verificação, com apenas 313 itens.

No Gráfico 4.13 pode-se perceber uma leve evolução tanto na quantidade de itens analisados quanto de evidenciados.

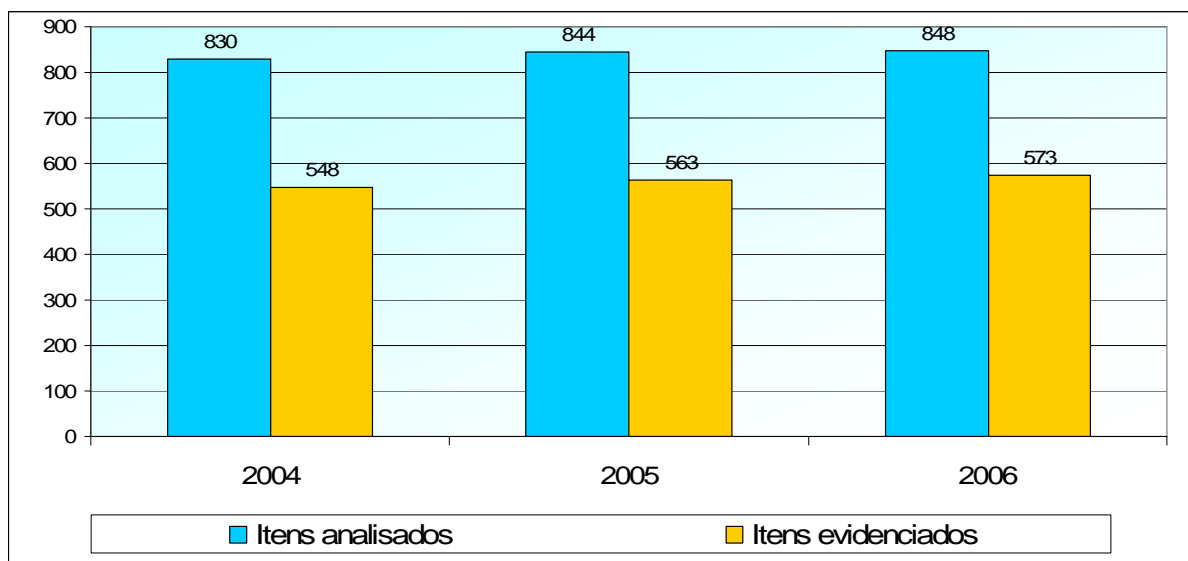


Gráfico 4.13 - Evolução anual dos itens analisados e evidenciados entre 2004 e 2006

Essa evolução pode estar associada ao aumento da complexidade das atividades das fundações que passaram a demandar uma quantidade maior de informações a serem evidenciadas.

A perspectiva de evolução entre os exercícios da quantidade de itens analisados e evidenciados por tipo de evidenciação pode ser observada no Gráfico 4.14.

A evolução percebida anteriormente na quantidade de itens analisados e evidenciados é observada com maior clareza no Balanço Patrimonial e nas Notas Explicativas, que são também os meios de evidenciação com menor nível de conformidade em relação às normas contábeis.

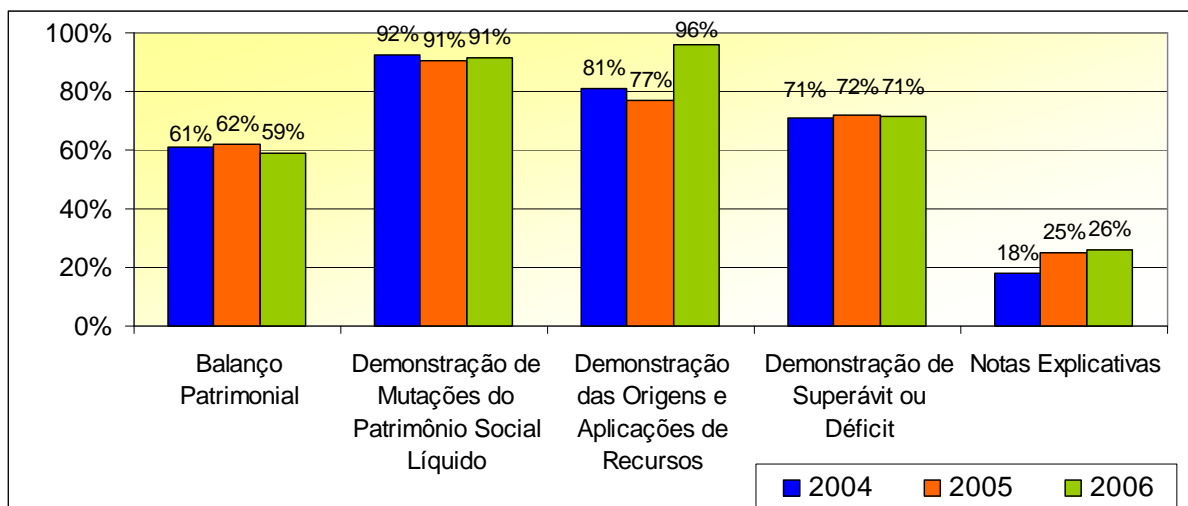


Gráfico 4.14 - Evolução anual dos itens analisados e evidenciados por tipo de evidenciação entre 2004 e 2006

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Social foi o meio de evidenciação com maior percentual de conformidade, seguido de perto pela Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Na análise da conformidade por fundação, observou-se que o maior nível de evidenciação é encontrando entre as mais jovens, o que pode estar associado ao reconhecimento por parte das fundações de que a evidenciação contábil é fundamental para a sua consolidação na sociedade e seu conseqüente crescimento.

Antes de demonstrar o nível de evidenciação alcançado pelas fundações, é importante lembrar que nem todos os itens do estudo foram analisados em todas as prestações de contas, em virtude da limitação já exposta na metodologia. Dos 27 itens que compõe o estudo, apenas 16 (59%) puderam ser analisados em todas as prestações de contas de todas as fundações. São os itens 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 20, 21, 22 e 27 do Quadro 3.3 (p. 75).

Essa consideração permite a visualização de duas percepções diferentes em relação ao nível de conformidade de cada fundação. A primeira percepção considera a análise somente daqueles 16 itens que foram analisados em todas as prestações de contas, já que eram itens obrigatórios em todas as fundações, independentemente de suas peculiaridades. A segunda percepção se refere ao nível de conformidade de todos os 27 itens estudados, dessa vez considerando-se as peculiaridades de cada entidade, já que dos 27 itens, nem todos foram analisados em todas as prestações de contas de todas as fundações.

O ranking das fundações segundo os seus respectivos níveis de evidenciação consta na Tabela 4.9.

Tabela 4.9 - Nível de evidenciação contábil entre 2004 e 2006 por fundação

Ordem	Fundação	Início das Atividades	1ª perspectiva				2ª perspectiva				Média
			Evidenciação dos 16 itens analisados em todas as prestações de contas				Evidenciação dos 27 itens do estudo				
			2004	2005	2006	Total	2004	2005	2006	Total	
1	FUNDAÇÃO PROFESSOR OSNI DE MEDEIROS REGIS	1998	88%	94%	88%	90%	82%	83%	82%	83%	86%
2	FUNDAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DE SANTA CATARINA	2001	88%	81%	75%	81%	89%	83%	79%	84%	83%
3	FUNDAÇÃO DE EDUCAÇÃO DAMA	2001	75%	88%	94%	85%	74%	80%	84%	79%	82%
4	FUNDAÇÃO CATARINENSE DE EDUCAÇÃO NA EMPRESA	1997	81%	88%	75%	81%	83%	89%	72%	81%	81%
5	FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA IBEROAMERICANA	2002	75%	75%	88%	79%	79%	79%	89%	82%	81%
6	FUNDAÇÃO DOM JAIME DE BARROS CÂMARA	1974	81%	81%	81%	81%	76%	81%	81%	79%	80%
7	FUNDAÇÃO ALFREDO HENRIQUE WAGNER	2002	81%	81%	81%	81%	78%	78%	78%	78%	80%
8	FUNDAÇÃO HERMON	2001	88%	75%	75%	79%	89%	75%	71%	78%	79%
9	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - REITORIA	1994	81%	81%	81%	81%	77%	73%	77%	76%	79%
10	FUNDAÇÃO INSTITUTO NACIONAL DE ARTES CULINÁRIAS - FINAC	2000	69%	75%	81%	75%	72%	78%	82%	77%	76%
11	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA	1967	88%	75%	69%	77%	81%	73%	69%	74%	76%
12	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO ITAJAI	1966	75%	75%	75%	75%	74%	76%	76%	75%	75%
13	FUNDAÇÃO ULYSSES GUIMARÃES/SECCIONAL DE SANTA CATARINA	1995	75%	81%	69%	75%	74%	79%	67%	73%	74%
14	FUNDAÇÃO CENTROS DE REFERÊNCIA EM TECNOLOGIAS INOVADORAS	1984	81%	69%	81%	77%	71%	67%	75%	71%	74%

Ordem	Fundação	Início das Atividades	1ª perspectiva				2ª perspectiva				Média
			Evidenciação dos 16 itens analisados em todas as prestações de contas				Evidenciação dos 27 itens do estudo				
			2004	2005	2006	Total	2004	2005	2006	Total	
15	FUNDAÇÃO CENTRO TECNOLÓGICO DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL	2000	69%	88%	75%	77%	65%	80%	67%	70%	74%
16	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - CAMPUS DE CURITIBANOS	1976	69%	75%	75%	73%	73%	74%	76%	74%	74%
17	FUNDAÇÃO DE APOIO À EDUCAÇÃO PESQUISA E EXTENSÃO DA UNISUL	2000	75%	69%	75%	73%	75%	70%	71%	72%	73%
18	FUNDAÇÃO FREI GODOFREDO	1987	75%	69%	69%	71%	76%	71%	71%	73%	72%
19	FUNDAÇÃO ADOLPHO BOSIO DE EDUCAÇÃO NO TRANSPORTE	1998	75%	75%	69%	73%	68%	75%	67%	70%	71%
20	FUNDAÇÃO CENTRO EDUCATIVO	2001	44%	81%	88%	71%	41%	76%	82%	67%	69%
21	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA - FUCRI	1968	69%	69%	69%	69%	68%	71%	67%	69%	69%
22	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL E ASSISTENCIAL DE FRAIBURGO	1974	69%	75%	69%	71%	65%	71%	63%	66%	69%
23	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - MAFRA	1972	56%	75%	75%	69%	57%	73%	71%	67%	68%
24	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DA REGIÃO DE JOINVILLE	1967	69%	75%	63%	69%	62%	69%	62%	64%	66%
25	FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE	1971	69%	75%	63%	69%	64%	68%	56%	63%	66%
26	FUNDAÇÃO FRITZ MULLER	1996	63%	56%	81%	67%	55%	60%	79%	64%	66%
27	FUNDAÇÃO BLUMENAUENSE DE ESTUDOS TÊXTEIS	1971	69%	44%	81%	65%	67%	48%	76%	63%	64%
28	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL REGIONAL JARAGUAENSE - FERJ	1973	69%	63%	69%	67%	60%	56%	58%	58%	62%
29	FUNDAÇÃO DAS ESCOLAS UNIDAS DO PLANALTO CATARINENSE	1959	63%	63%	56%	60%	60%	64%	64%	63%	62%
30	FUNDAÇÃO DE ESTUDOS SUPERIORES DE ADMINISTRAÇÃO E GERÊNCIA	1987	50%	69%	63%	60%	52%	70%	61%	61%	61%

Ordem	Fundação	Início das Atividades	1ª perspectiva				2ª perspectiva				Média
			Evidenciação dos 16 itens analisados em todas as prestações de contas				Evidenciação dos 27 itens do estudo				
			2004	2005	2006	Total	2004	2005	2006	Total	
31	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ	1970	81%	50%	56%	63%	68%	48%	58%	58%	60%
32	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CAÇADOR	1971	69%	31%	63%	54%	68%	45%	70%	61%	58%
33	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL BARRIGA VERDE	1977	56%	69%	56%	60%	48%	56%	44%	49%	55%
34	FUNDAÇÃO INSTITUTO TECNOLÓGICO DE JOINVILLE	1987	63%	44%	56%	54%	65%	45%	55%	55%	54%
35	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CANOINHAS	1972	56%	56%	56%	56%	54%	50%	54%	53%	54%
36	FUNDAÇÃO DE AMPARO A PESQUISA E EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA	1977	50%	50%	56%	52%	52%	52%	57%	54%	53%
37	FUNDAÇÃO JOSÉ ARTHUR BOITEUX	1958	63%	50%	44%	52%	55%	47%	45%	49%	51%
38	FUNDAÇÃO DE ESTUDOS E PESQUISAS SÓCIO-ECONÔMICOS	1977	50%	56%	50%	52%	45%	50%	48%	48%	50%
39	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO CONCORDIA	1976	25%	44%	63%	44%	30%	46%	61%	46%	45%

A ordem apresentada considera a média simples entre a primeira e a segunda perspectiva, considerando, portanto, o desempenho da fundação em cada um dos aspectos.

Na segunda percepção demonstrada na tabela, as fundações com maior nível de evidenciação dos aspectos analisados tiveram poucos itens analisados em relação às demais, denotando que as suas estruturas são mais simples, o que se constitui em limitação da observação destas fundações como as mais evidenciadas contabilmente. O detalhamento de itens analisados e evidenciados em cada perspectiva apresentada na Tabela 4.9 podem ser visualizado no Apêndice C.

A Fundação Professor Osni Medeiros de Regis obteve o maior percentual na primeira perspectiva e passou a ter o segundo maior percentual na segunda perspectiva, apresentando maior consistência. Já a Fundação dos Administradores de Santa Catarina foi a que apresentou o terceiro maior percentual (81%) na primeira perspectiva juntamente com outras quatro fundações (Alfredo Henrique Wagner, Catarinense de Educação na Empresa, Dom Jaime de Barros Câmara e Universidade do Contestado/Reitoria). No entanto, obteve o maior percentual (84%) na segunda perspectiva.

No entanto, demonstrar que estas fundações têm o maior nível de evidenciação não significa dizer que elas estão no patamar ideal de evidenciação. Na verdade, todas as fundações deveriam ter alcançado 100% de evidenciação dos itens analisados, pois eles são considerados mínimos segundo as normas contábeis. Isso significa que todas as fundações analisadas precisam reconsiderar a atenção dispensada ao tema e aprimorar seus métodos de evidenciação.

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.

No meio fundacional observa-se grande diversidade de entidades que trabalham em nome do desenvolvimento de áreas de interesse da sociedade. No entanto, boa parte destas instituições tem desenvolvido atividades comerciais, além de desfrutar de benefícios fiscais, sem necessariamente dar a atenção devida aos pré-requisitos da lei e das Normas Brasileiras de Contabilidade, nem proporcionar o retorno social adequado.

A deficiência das entidades do Terceiro Setor em termos de transparência e de evidência 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 evidência contábil de alguns itens das demonstrações contábeis, comprovou que as fundações deixam de evidenciar itens muito importantes.

O primeiro destaque vai para a contabilização de recursos de convênios. Em média, apenas 10% das prestações de contas registraram valores referentes a recursos de convênios em contas de ativo e passivo como rege a norma. Muitas vezes a fundação não contabiliza o recurso em nenhuma parte de sua contabilidade prejudicando sobremaneira a transparência do uso dos recursos e impossibilitando a visualização do desenvolvimento das parcerias das fundações com os órgãos públicos.

A utilização de contas genéricas para a contabilização de valores de natureza semelhante é outro subterfúgio utilizado pelas fundações que prejudica a transparência. O acúmulo de valores em uma mesma conta de forma que ultrapasse

10% do grupo de contas à qual pertence impede a visualização da real natureza dos valores classificados na conta. A prática foi observada nas quatro naturezas de contas: de ativo, de passivo, de receitas e de despesas.

A utilização de Notas Explicativas é recurso praticamente ignorado pelas fundações. Em termos gerais, apenas 23% dos itens previstos foram apresentados. Ou seja, 77% dos itens mínimos de evidenciação que deveriam aparecer nas Notas Explicativas não foram evidenciados.

As Notas Explicativas são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis, pois complementam as informações contidas nas demonstrações. É a partir delas que se tem ciência dos critérios contábeis utilizados. Sem elas, não é possível visualizar o método que a fundação utilizou para chegar nos números apresentados nas demonstrações. Não é compreensível ou admissível que uma entidade possa prestar contas sem evidenciar os critérios mínimos exigidos pelas normas em Notas Explicativas.

Como a ausência das Notas Explicativas prejudica o entendimento das demonstrações contábeis, o resultado da pesquisa coloca em dúvida a própria fidedignidade das prestações de contas das fundações, uma vez que existe dificuldade em se visualizar a realidade patrimonial destas entidades.

Por fim, o item que mais reflete o resultado de toda a pesquisa: apresentação dos totais de receitas com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais usufruídos. As gratuidades são concedidas pelas fundações para compensar os benefícios fiscais que recebem. Os benefícios, por sua vez, são recebidos pelas fundações em nome de sua finalidade pública e de seu potencial para o desenvolvimento social. Nenhuma das fundações analisadas demonstrou em Nota Explicativa suas receitas com e sem gratuidades ou os benefícios fiscais utilizados.

A Nota Explicativa é a oportunidade (e a obrigação) que a fundação tem para demonstrar tudo o que recebeu da sociedade e o que está devolvendo para ela, com a finalidade de justificar seus propósitos. A partir do momento que a fundação deixa de dar transparência a esses dados, ela renega sua própria existência, pois ofusca a sua finalidade pública por ocultar o que pode fazer para trazer desenvolvimento social ao meio onde opera.

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.

O objetivo do trabalho foi averiguar a evidenciação ou não dos itens analisados, ratificando assim o nível de conformidade da evidenciação contábil das fundações com as normas contábeis. Assim, percebeu-se que o nível de evidenciação encontrado é inadequado, pois os itens avaliados referem-se a um padrão mínimo de evidenciação que deveria ser alcançado por todas as fundações.

O trabalho não objetivou avaliar a qualidade da evidenciação, pois isso exigiria um maior aprofundamento da análise, inclusive com averiguação da contabilidade da fundação. A análise da qualidade da evidenciação de Notas Explicativas ganha ainda mais relevância, visto que seu conteúdo não é tão objetivo quanto o das demonstrações contábeis.

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, recomenda-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

ALMANAQUE ABRIL 1999. São Paulo: Editora Abril, 1999.

ANDRADE, Miriam Gomes Vieira de. *Organizações do Terceiro Setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas*. Florianópolis, 2002. 146p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina.

ANHEIER, Helmut K., DALY, Siobhan. *Foundations in Europe: facts, approaches and policy issues*. European Foundations and Grant-making NGOs. Europa Publications, 2004. Disponível em: <<http://www.efc.be/projects/PIPPIP/pastevents.htm>>. Acesso em: 13-09-2007.

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.

ASSOCIAÇÃO DOS DOCENTES DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - ADUSP. *Informativo Adusp*. Seção Sindical da Andes - SN. N. 174, de 19/04/2004. Disponível em: <<http://www.adusp.org.br/noticias/Informativo/174/inf17408.htm>>. Acesso em: 18 de ago. 2007.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. *Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso*. São Paulo, 2005. 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____; VARELA, Patrícia Siqueira. *Demonstrações contábeis para instituições do Terceiro Setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards nº. 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.

_____. *Decreto n. 2.536*, de 06 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei n. 8.742, de 07 de dezembro de 1993.

_____. *Decreto n. 50.517*, de 02 de maio de 1961. Regulamenta a Lei 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública.

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

_____. *Lei n. 3.071*, de 1º de janeiro de 1916. Institui o Código Civil.

_____. *Lei n. 9.532*, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal.

_____. *Lei nº 8.958*, de 20 de dezembro de 1994. Dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio e dá outras providências.

CARVALHO, Gladaniel Palmeira de. *A lei nº 8.958/94 e as fundações de apoio: aspectos legais e administrativos*. In. Espírito Santo (Estado). Ministério Público. Procuradoria-Geral de Justiça. Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional. *Terceiro Setor: Fundações e entidades de interesse social*. Vitória: CEFAP, 2004. p.107-114.

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 19 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais*. Aprovada pela Resolução CFC n. 1.026, de 15 de abril de 2005.

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

_____. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Aprovados pela Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993.

COSTA JÚNIOR, L. C. *Cadernos do III Setor: Terceiro Setor e Economia Social*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas/Escola de Administração de Empresas de São Paulo, n.2, abril de 1998.

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

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

DONNELLY-COX, Gemma; DONOGHUE, Freda; HAYES, Treasa. *Conceptualizing the Third Sector in Ireland, North and South*. p. 195-204. International Society for Third-Sector Research and The Johns Hopkins University. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*. Vol. 12, No. 3, September 2001.

ESTATÍSTICAS do mapa. *Mapa do terceiro setor*. Relatório de julho de 2005. Disponível em: <<http://www.mapa.org.br>> Acesso em: 21 jul. 2007.

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.

FASB – Financial Accounting Standards Board. *Statement of Financial Accounting Standards Nº. 117 (FAS 117)*: Connecticut, 1985. Disponível no endereço: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em 14/10/2004.

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.

FERRAREZI, Elisabete; REZENDE, Valéria. *Organização da sociedade civil de interesse público - OSCIP: a lei 9.790 como alterantiva para o terceiro setor*. Brasília: Comunidade Solidária, 2001.

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.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

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.

IIZUKA, Edson Sadao; SANO, Hironobu. *O Terceiro Setor e a Produção Acadêmica: uma visita aos anais dos ENANPAD's de 1990 a 2003*. Disponível em: <http://integracao.fgvsp.br>. Acesso em: 17/07/2007.

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.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1995.

KRAMER, Ralph M. *A Third Sector in the Third Millennium?* International Society for Third-Sector Research and The Johns Hopkins University. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 11, No. 1, 2000.

LANDIM, Leilah. *A invenção das ONGs: do serviço invisível à profissão sem nome*. Rio de Janeiro, UFRJ, 1993, 239 p. Tese (Doutorado em Antropologia Social), Programa de Pós-Graduação em Antropologia Social do Museu Nacional.

MARCOVITCH, Jacques. *Da exclusão à coesão social: profissionalização do Terceiro Setor*. In: IOSCHPE, Evelyn (Org.) et. al. *3º Setor: desenvolvimento social sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p. 121-130.

MIRANDA, Vera Lúcia Murta. *Imunidades e Isenções Tributárias no Âmbito do Poder Público: Benefícios e Beneficiários*. In: Espírito Santo (Estado). Ministério Público. Procuradoria-Geral de Justiça. Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional. *Terceiro Setor: Fundações e entidades de interesse social*. Vitória: CEAFF, 2004.

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

MOUCK, Tom. *Institutional reality, financial reporting and the rules of the game*. Accounting Organizations and Society 29. The Anderson Schools of Management. University of New México. Albuquerque: Pergamon, 2004.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

NUNES, Andréa. *Terceiro Setor: controle e fiscalização*. 2. ed. São Paulo: Editora Método, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos*. São Paulo: Atlas, 2006.

ONU - United Nations (Organização das Nações Unidas). Department of Economic and Social Affairs. *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts*. United Nations: New York, 2003. Disponível no endereço: <http://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_91E.pdf>. Acesso em 03/08/2007.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 4. ed. rev., atual. e amp. de acordo com a Lei n. 10.406, de 10.1.2002 (Novo Código Civil). Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunil. *Entre o Estado e o mercado: o público não-estatal*. p. 15-48. In : _____. (orgs.). *O público não-estatal na reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999.

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

RESENDE, Tomáz de Aquino. *Novo manual de fundações*. Belo Horizonte: Inédita, 1997.

RIBEIRO, Ricardo; e GUEDES, Taís Justo Caniato. *Descentralização: limites e possibilidades*. p. 24-30. In: Controle Democrático, Descentralização e Reforma do Estado. Silvia C. Yannoulas (org.). São Paulo, 2000. Disponível em: <http://www.flacso.org.br/data/biblioteca/338.pdf/>. Acesso em 07/10/2007.

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.

SÁ, Antônio Lopes de. *Análise de balanços e modelos científicos em Contabilidade*. In Revista CRC/SC & Você / Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. V. 3, n. 8, quadrimestral, Florianópolis: CRCSC, 2004.

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

_____. *The emerging sector: the nonprofit sector in comparative perspective - an overview*. Baltimore: The Johns Hopkins University, 1994.

SANTA CATARINA. *Ato n. 125/2005/MP*, 17 de agosto de 2005. Regulamentar as atividades administrativas a serem realizadas pelas Promotorias de Justiça que detêm a atribuição de velamento das fundações de direito privado.

_____. *Lei n. 10.436*, de 1º de julho de 1997. Dispõe sobre o reconhecimento de Utilidade Pública Estadual.

SARAIVA, Luiz Alex Silva. *Além do senso comum sobre o Terceiro Setor: uma provocação*. p. 19-40. In: PIMENTA, Solange Maria; SARAIVA, Luiz Alex Silva; CORRÊA, Maria Laetitia (organizadores). *Terceiro Setor: dilemas e polêmicas*. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. *Fiscalização das contas das fundações: Tribunal de Contas ou Ministério Público*. Revista "Interesse Público", ed. n. 27, ano 05. Porto Alegre: Notadez, setembro/outubro 2004.

SILVA, Eduardo M. F. da; AGUIAR, Marianne T. de. *Terceiro Setor: buscando uma conceituação*. Disponível em: <http://www.fundata.org.br/>. Acesso em 24/06/2007.

SILVA, Francisco Carlos Lopes. *Questões críticas sobre o Terceiro Setor*. Disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/politicas/politicas_10.pdf. Acesso em: 20 de jul. 2007.

SILVA, Paulo Roberto da. *Usuários da Contabilidade: uma reflexão*. Revista Brasileira de Mercado de Capitais – RBMEEC. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais, v. 17, n. 44, p. 7-16, jan/jun 1992.

SILVEIRA, Douglas da. *Fundações de Apoio: uma análise da contribuição de suas atividades para as funções da Universidade Federal de Santa Catarina*. In: I Congresso de Contabilidade e Finanças da Universidade Federal de Santa Catarina, 2007, Florianópolis-SC.

_____; BORBA, José Alonso. *Demonstrações financeiras das fundações de apoio à Universidade Federal de Santa Catarina: uma análise preliminar*. In: III Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 2006, Niterói-RJ.

_____. BORBA, José Alonso; BORGERT, Altair. *Resultados de Fundações Privadas: uma análise do desempenho operacional por área de atuação das fundações de Santa Catarina*. In: Estratégias para o Desenvolvimento Sustentável das Organizações, 2006, Balneário Camboriú-SC.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

TEODÓSIO, Armindo dos Santos de Sousa. *Pensar pelo avesso o Terceiro Setor: mitos, dilemas e perspectivas da ação social organizada no Brasil*. In: STENGEL, M. et al (orgs.) Políticas públicas de apoio sociofamiliar – curso de capacitação de conselheiros municipais e tutelares. Belo Horizonte: PUC Minas, 2001, pp. 85-124.

ZAM, Adonias. *Curadoria Estadual de Fundações e sua Importância*. In: Espírito Santo (Estado). Ministério Público. Procuradoria-Geral de Justiça. Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional. Terceiro Setor: Fundações e entidades de interesse social. Vitória: CEAFF, 2004.

ANEXOS

ANEXO A: NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 3.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

3.1.1 – As demonstrações contábeis (*) são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de entidade.

3.1.2 – A atribuição e a responsabilidade técnica do sistema contábil da entidade cabem, exclusivamente, a contabilista registrado no CRC.

3.1.3 – As demonstrações contábeis observarão os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3.1.4 – As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem.

3.1.5 – O grau de revelação das demonstrações contábeis deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações.

3.1.6 – A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque, na demonstração ou em nota explicativa.

3.1.7 – Os efeitos inflacionários são tratados em Norma específica.

(*) Inclusive as denominadas “financeiras”, na legislação.

NBC T 3.2 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

3.2.1 – Conceito

3.2.1.1 – O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.

O item 3.2.1.1 foi alterado pela Resolução CFC nº 1.049, de 7 de outubro de 2005.

3.2.2 – Conteúdo e Estrutura

O item 3.2.2 e seus subitens foram alterados pela Resolução CFC nº 847, de 16 de junho de 1999.

3.2.2.1 – O Balanço Patrimonial é constituído pelo Ativo, pelo Passivo e pelo Patrimônio Líquido.

a) 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;

A letra "a" foi alterada pela Resolução CFC nº 1.049, de 7 de outubro de 2005.

b) o Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação;

A letra "b" foi alterada pela Resolução CFC nº 1.049, de 7 de outubro de 2005.

c) 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.

A letra "c" foi alterada pela Resolução CFC nº 1.049, de 7 de outubro de 2005.

3.2.2.2 – As contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização, e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e os subgrupos.

3.2.2.3 – Os direitos e as obrigações são classificados em grupos do Circulante, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.4 – Os direitos e as obrigações são classificados, respectivamente, em grupos de Realizável e Exigível a Longo Prazo, desde que os prazos esperados de realização dos direitos, e os prazos das obrigações estabelecidas ou esperadas, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.5 – Na entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo.

3.2.2.6 – Os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem.

3.2.2.7 – Os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros, denominados como resultado de exercícios futuros, na legislação, serão demonstrados com a dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro do respectivo grupo do ativo ou do passivo.

3.2.2.8 – Os saldos devedores e credores serão demonstrados separadamente, salvo nos casos em que a entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los.

3.2.2.9 – Os elementos da mesma natureza e os saldos de reduzido valor quando agrupados e desde que seja indicada a sua natureza e nunca devem ultrapassar, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como “**diversas contas**” ou “**contas-correntes**”.

O item 3.2.2.9 foi alterado pela Resolução CFC nº 1.049, de 7 de outubro de 2005.

3.2.2.10 – As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Circulante

O Circulante compõe-se de:

a) Disponível

São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata.

b) Créditos

São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.

c) Estoques

São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da entidade.

d) Despesas Antecipadas

São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.

e) Outros Valores e Bens

São os não relacionados às atividades-fim da entidade.

A letra “e” foi alterada pela Resolução CFC nº 1.049, de 7 de outubro de 2005.

II – Realizável a Longo Prazo

São os ativos referidos nos itens I b), c), d), e) anteriores, cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

III – Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício. São constituídos pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos

São as participações em sociedades, além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da entidade.

b) Imobilizado

São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da entidade.

c) Diferido

São as aplicações de recursos e despesas, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

A letra “c” do inciso III, do item 3.2.2.10 foi alterada pela Resolução CFC nº 847, de 16 de junho de 1999.

3.2.2.11 – As contas que compõem o passivo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Circulante

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

II – Exigível a Longo Prazo

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.12 – As contas que compõem o Patrimônio Líquido devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Capital

São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.

II – Reservas

São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias.

III – Lucros ou Prejuízos Acumulados

São os lucros retidos ou ainda não destinados, e os prejuízos ainda não compensados; estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.

O item 3.2.2.13 foi excluído pela Resolução CFC nº 1.049, de 7 de outubro de 2005.

NBC T 3.3 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

3.3.1 – Conceito

3.3.1.1 – A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade.

3.3.1.2 – A demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

3.3.2 – Conteúdo e Estrutura

3.3.2.1 – A demonstração do resultado compreenderá:

- a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

3.3.2.2 – A compensação de receitas, custos e despesas é vedada.

3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo e de forma ordenada:

- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fins;
- b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;
- d) o resultado bruto do período;
- e) os ganhos e as perdas operacionais;
- f) as despesas administrativas com vendas, financeiras e outras, e as receitas financeiras;
- g) o resultado operacional;
- h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fins;
- i) o resultado antes das participações e dos impostos;
- j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- l) as participações no resultado;
- m) o resultado líquido do período.

NBT 3.4 – DA DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

3.4.1 - Conceito

3.4.1.1 – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade.

3.4.2 – Conteúdo e Estrutura

3.4.2.1 – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- a) o saldo no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões de reservas;
- d) a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- e) o resultado líquido do período;
- f) as compensações de prejuízos;
- g) as destinações do lucro líquido do período;
- h) os lucros distribuídos;
- i) as parcelas de lucros, incorporadas ao capital;
- j) o saldo no final do período.

3.4.2.2 – Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

3.4.2.3 – A entidade que elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, nela incluirá a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

NBC T 3.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

3.5.1 – Conceito

3.5.1.1 – A demonstração das mutações do patrimônio líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.

O subitem 3.5.1.1 foi alterado pela Resolução CFC nº 887, de 9 de outubro de 2000.

3.5.2 – Conteúdo e Estrutura

3.5.2.1 – A demonstração das mutações do patrimônio líquido discriminará:

- a) os saldos no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
- d) os aumentos de capital, discriminando sua natureza;
- e) a redução de capital;
- f) as destinações do lucro líquido do período;

- g) as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- h) o resultado líquido do período;
- i) as compensações de prejuízos;
- j) os lucros distribuídos;
- l) os saldos no final do período.

NBC T 3.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

3.6.1 – Conceito

3.6.1.1 – A demonstração das origens e aplicações de recursos é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da entidade.

3.6.2 – Conteúdo e Estrutura

3.6.2.1 – A demonstração das origens e das aplicações de recursos discriminará:

- a) o valor resultante das operações da entidade, correspondente ao resultado líquido do período, retificado por valores que não geraram movimentação de numerário ou não afetaram o capital circulante, que tanto poderá constituir-se em origens ou em aplicação de recursos;
- b) as origens dos recursos, compreendendo:
 - 1) os aportes de capital;
 - 2) os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e permanente;
 - 3) os recursos provenientes de capital de terceiros de longo prazo;
- c) as aplicações dos recursos, compreendendo:
 - 1) os recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas;
 - 2) os recursos aplicados na aquisição do permanente e no aumento dos ativos de longo prazo;
 - 3) os recursos aplicados na redução de obrigações de longo prazo;
 - 4) os reembolsos de capital;
- d) a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos;
- e) a demonstração da variação do capital circulante líquido, compreendendo os saldos iniciais e finais do ativo e do passivo circulante, e respectivas variações líquidas do período.

ANEXO B: NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas – 10.4 – Fundações

10.4.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.4.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábil e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações. Estas são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 16 e outros do Código Civil) e podem ser “fundação pública de natureza jurídica de direito público” ou “pessoas jurídicas de direito privado”. São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.

10.4.1.2 – Aplicam-se às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.4.5.1, 10.4.5.2, 10.4.6.1, 10.4.6.2 e 10.4.7.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.4.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

10.4.2.1 – As Fundações devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

10.4.2.2 – As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.

10.4.2.3 – As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.

10.4.3 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

10.4.4 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.4.4.1 – O Balanço Patrimonial das Fundações deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.4.4.2 – A conta *Capital* (item 3.2.2.12 I) será substituída pela conta *Patrimônio Social*, e a conta *Lucros ou Prejuízos Acumulados* (item 3.2.2.12 III) pela conta *Superávits ou Déficits Acumulados*.

10.4.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

10.4.5.1 – A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra *resultado* dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3 g e 3.3.2.3 m, pela expressão *superávit* ou *déficit*.

10.4.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas; estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

10.4.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.4.6.1 – A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavra *lucros*, dos itens 3.5.2.1 c, 3.5.2.1.f e 3.5.2.1.h, pela palavra *superávit*; e a palavra *prejuízo*, do item 3.5.2.1 i, pela palavra *déficit*.

10.4.6.2 – As Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de *Lucros ou Prejuízos Acumulados* (NBC -3-4), por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

10.4.7 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.4.7.1 – Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra *resultado* do item 3.6.2.1, a, é substituída pela expressão *superávit* ou *déficit*.

10.4.8 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.8.1 – A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.4.9 – DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.9.1 – As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo; e
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

ANEXO C: NBC T-10 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS – NBC T 10.19 – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

10.19.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.19.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros.

10.19.1.2 – Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para a emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

10.19.1.3 – As entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit.

10.19.1.4 – As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

10.19.1.5 – Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.

10.19.1.6 – Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.19.1.7 – Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações; e da NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

10.19.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

10.19.2.1 – As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

- 10.19.2.2 – As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.
- 10.19.2.3 – As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.
- 10.19.2.4 – A receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.
- 10.19.2.5 – Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços.
- 10.19.2.6 – As receitas de doações, subvenções e contribuições, recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade.
- 10.19.2.7 – O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembléia dos associados; e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

O item 10.19.2.8 foi excluído pela Resolução CFC nº 926, de 19 de dezembro de 2001.

10.19.3 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.19.3.1 – As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.
- 10.19.3.2 – Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.
- 10.19.3.3 – As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:
- a) o resumo das principais práticas contábeis;
 - b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;

- c) as contribuições previdenciárias, relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possa 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 a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.
- k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

A letra "k" do item 10.19.3.3 foi incluída pela Resolução CFC nº 926, de 19 de dezembro de 2001 e alterado pela Resolução CFC nº 966, de 16 de maio de 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE A: OFÍCIO ENCAMINHADO AO CENTRO DE APOIO À CIDADANIA E ÀS FUNDAÇÕES SOLICITANDO DISPONIBILIZAÇÃO DOS DADOS DAS FUNDAÇÕES.

Florianópolis, 09 de agosto de 2007.

R. No 32.

DEFIRO

em 09.08.07

Excelentíssima Procuradora de Justiça,

VERA LÚCIA FERREIRA COPETTI
Coordenadora-Geral do Centro de Apoio
Operacional da Cidadania e Fundações

Tendo em vista a pesquisa a ser realizada para os trabalhos de conclusão de curso de graduação em Direito e de mestrado em Contabilidade, solicitamos a disponibilização da base de dados do Sistema de Cadastro de Prestações de Contas (SICAP) referente aos exercícios de 2004 a 2006.

Atenciosamente,



JAIR ALCIDES DOS SANTOS
Estudante de Direito



DOUGLAS DA SILVEIRA
Mestrando em Contabilidade

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
CENTRO DE APOIO OPERACIONAL
DA CIDADANIA E FUNDAÇÕES - COF
PROTOCOLO

Nº 0044

DATA: 09 / 08 / 2007

Excelentíssima
Dra. **VERA LÚCIA FERREIRA COPETTI**
Coordenadora-Geral do Centro de Apoio Operacional da Cidadania e das
Fundações
Nesta

APÊNDICE B: RELAÇÃO DAS FUNDAÇÕES DA ÁREA DE EDUCAÇÃO E PESQUISA EXCLUÍDAS DA ANÁLISE POR TEREM DEIXADO DE PRESTAR CONSTAS DOS EXERCÍCIOS ANALISADOS ATÉ 01/09/2007.

Ordem	Fundação	Cidade	Prestações Faltantes	Passaram a prestar contas depois de 2004	Fundações em Processo de Extinção
1	FUNDAÇÃO ANTI-DOPPE	Jaragua do Sul	2005 e 2006		X
2	FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE	Florianopolis	2004 e 2005	X	
3	FUNDAÇÃO BROERING DE ENSINO PESQUISA E EXTENSÃO	Lages	2006		
4	FUNDAÇÃO CATARINENSE DE DIFUSAO EDUCATIVA E CULTURAL JERONIMO COELHO	Florianopolis	2006		
5	FUNDAÇÃO CATARINENSE DE PESQUISAS AMBIENTAIS	Santo Amaro da Imperatriz	2004 e 2005	X	
6	FUNDAÇÃO DE ENSINO E ENGENHARIA DE SANTA CATARINA	Florianopolis	2006		
7	FUNDAÇÃO DE ENSINO PROFISSIONALIZANTE PEROLA DO VALE	Timbo	2006		
8	FUNDAÇÃO DE EXTENSÃO E PESQUISAS EDUCACIONAIS	Itajai	2004	X	
9	FUNDAÇÃO DE PISCICULTURA INTEGRADA DO VALE DO ITAJAI	Timbo	2005		
10	FUNDAÇÃO DO ENSINO TÉCNICO DE SANTA CATARINA	Florianopolis	2006		
11	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE BRUSQUE	Brusque	2004 e 2006	X	
12	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL EVANGELICA	Brusque	2006		
13	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL HANSA HAMMONIA -FEHH	Ibirama	2005 e 2006		
14	FUNDAÇÃO ESCOLA NACIONAL DE SEGUROS	Blumenau	2004	X	
15	FUNDAÇÃO FRIEDERIC FROEBEL	Sao Bento do Sul	2004	X	
16	FUNDAÇÃO INSTITUTO DE APOIO AO ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO DO CENTRO DE CIÊNCIAS AGROVETERINÁRIAS	Lages	2005 e 2006		
17	FUNDAÇÃO INSTITUTO DE EXTENSÃO E PESQUISAS EDUCACIONAIS	Florianopolis	2006		
18	FUNDAÇÃO LOGOSÓFICA EM PROL DA SUPERANÇA HUMANA - JOACABA	Joacaba	2004 e 2005	X	
19	FUNDAÇÃO LOGOSÓFICA EM PROL DA SUPERANÇA HUMANA - JOINVILLE	Joinville	2004 e 2005	X	
20	FUNDAÇÃO LOGOSÓFICA EM PROL DA SUPERANÇA HUMANA - LAGES	Lages	2004 e 2005	X	
21	FUNDAÇÃO LOGOSOFICA EM PROL DA SUPERANÇA HUMANA	Chapeco	2004 e 2005	X	
22	FUNDAÇÃO LOGOSÓFICA EM PROL DA SUPERANÇA HUMANA	Florianopolis	2004	X	
23	FUNDAÇÃO PERENE	Laguna	2005 e 2006		X
24	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA	Joacaba	2006		
25	FUNDAÇÃO VIDA NOVA	Balneario Camboriu	2004 e 2005	X	

APÊNDICE C: DETALHAMENTO DA TABELA 4.9

Ordem	Fundação	Início das Atividades	Evidenciação dos 16 itens analisados em todas as prestações de contas												Evidenciação dos 27 itens do estudo												Média
			2004			2005			2006			Total			2004			2005			2006			Total			
			la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	
1	FUNDAÇÃO PROFESSOR OSNI DE MEDEIROS REGIS	1/9/1998	16	14	88%	16	15	94%	16	14	88%	48	43	90%	17	14	82%	18	15	83%	17	14	82%	52	43	83%	86%
2	FUNDAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DE SANTA CATARINA	17/4/2001	16	14	88%	16	13	81%	16	12	75%	48	39	81%	19	17	89%	18	15	83%	19	15	79%	56	47	84%	83%
3	FUNDAÇÃO DE EDUCAÇÃO DAMA	1/1/2001	16	12	75%	16	14	88%	16	15	94%	48	41	85%	19	14	74%	20	16	80%	19	16	84%	58	46	79%	82%
4	FUNDAÇÃO CATARINENSE DE EDUCAÇÃO NA EMPRESA	1/1/1997	16	13	81%	16	14	88%	16	12	75%	48	39	81%	18	15	83%	18	16	89%	18	13	72%	54	44	81%	81%
5	FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA IBEROAMERICANA	15/2/2002	16	12	75%	16	12	75%	16	14	88%	48	38	79%	19	15	79%	19	15	79%	19	17	89%	57	47	82%	81%
6	FUNDAÇÃO DOM JAIME DE BARROS CÂMARA	11/3/1974	16	13	81%	16	13	81%	16	13	81%	48	39	81%	21	16	76%	21	17	81%	21	17	81%	63	50	79%	80%
7	FUNDAÇÃO ALFREDO HENRIQUE WAGNER	19/12/2002	16	13	81%	16	13	81%	16	13	81%	48	39	81%	18	14	78%	18	14	78%	18	14	78%	54	42	78%	80%
8	FUNDAÇÃO HERMON	29/7/2001	16	14	88%	16	12	75%	16	12	75%	48	38	79%	19	17	89%	20	15	75%	21	15	71%	60	47	78%	79%
9	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - REITORIA	29/4/1994	16	13	81%	16	13	81%	16	13	81%	48	39	81%	22	17	77%	22	16	73%	22	17	77%	66	50	76%	79%
10	FUNDAÇÃO INSTITUTO NACIONAL DE ARTES CULINÁRIAS - FINAC	2/2/2000	16	11	69%	16	12	75%	16	13	81%	48	36	75%	18	13	72%	18	14	78%	17	14	82%	53	41	77%	76%
11	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA	18/10/1967	16	14	88%	16	12	75%	16	11	69%	48	37	77%	26	21	81%	26	19	73%	26	18	69%	78	58	74%	76%
12	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE DO ITAJAI	29/8/1966	16	12	75%	16	12	75%	16	12	75%	48	36	75%	23	17	74%	25	19	76%	25	19	76%	73	55	75%	75%

Ordem	Fundação	Início das Atividades	Evidenciação dos 16 itens analisados em todas as prestações de contas												Evidenciação dos 27 itens do estudo												Média
			2004			2005			2006			Total			2004			2005			2006			Total			
			la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	
13	FUNDAÇÃO ULYSSES GUIMARÃES/SECCIONAL DE SANTA CATARINA	25/5/1995	16	12	75%	16	13	81%	16	11	69%	48	36	75%	19	14	74%	19	15	79%	18	12	67%	56	41	73%	74%
14	FUNDAÇÃO CENTROS DE REFERÊNCIA EM TECNOLOGIAS INOVADORAS	31/10/1984	16	13	81%	16	11	69%	16	13	81%	48	37	77%	24	17	71%	24	16	67%	24	18	75%	72	51	71%	74%
15	FUNDAÇÃO CENTRO TECNOLÓGICO DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL	1/1/2000	16	11	69%	16	14	88%	16	12	75%	48	37	77%	20	13	65%	20	16	80%	21	14	67%	61	43	70%	74%
16	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - CAMPUS DE CURITIBANOS	24/6/1976	16	11	69%	16	12	75%	16	12	75%	48	35	73%	22	16	73%	23	17	74%	25	19	76%	70	52	74%	74%
17	FUNDAÇÃO DE APOIO À EDUCAÇÃO PESQUISA E EXTENSÃO DA UNISUL	3/1/2000	16	12	75%	16	11	69%	16	12	75%	48	35	73%	20	15	75%	20	14	70%	21	15	71%	61	44	72%	73%
18	FUNDAÇÃO FREI GODOFREDO	19/11/1987	16	12	75%	16	11	69%	16	11	69%	48	34	71%	17	13	76%	17	12	71%	17	12	71%	51	37	73%	72%
19	FUNDAÇÃO ADOLPHO BOSIO DE EDUCAÇÃO NO TRANSPORTE	1/11/1998	16	12	75%	16	12	75%	16	11	69%	48	35	73%	19	13	68%	20	15	75%	21	14	67%	60	42	70%	71%
20	FUNDAÇÃO CENTRO EDUCATIVO	28/11/2001	16	7	44%	16	13	81%	16	14	88%	48	34	71%	17	7	41%	17	13	76%	17	14	82%	51	34	67%	69%
21	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DE CRICIÚMA - FUCRI	22/6/1968	16	11	69%	16	11	69%	16	11	69%	48	33	69%	22	15	68%	24	17	71%	24	16	67%	70	48	69%	69%
22	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL E ASSISTENCIAL DE FRAIBURGO	7/7/1974	16	11	69%	16	12	75%	16	11	69%	48	34	71%	23	15	65%	24	17	71%	24	15	63%	71	47	66%	69%
23	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - MAFRA	13/4/1972	16	9	56%	16	12	75%	16	12	75%	48	33	69%	23	13	57%	22	16	73%	24	17	71%	69	46	67%	68%
24	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL DA REGIÃO DE JOINVILLE	18/7/1967	16	11	69%	16	12	75%	16	10	63%	48	33	69%	26	16	62%	26	18	69%	26	16	62%	78	50	64%	66%

Ordem	Fundação	Início das Atividades	Evidenciação dos 16 itens analisados em todas as prestações de contas												Evidenciação dos 27 itens do estudo												Média
			2004			2005			2006			Total			2004			2005			2006			Total			
			la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	
25	FUNDAÇÃO UNIVERSITÁRIA DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE	22/6/1971	16	11	69%	16	12	75%	16	10	63%	48	33	69%	25	16	64%	25	17	68%	25	14	56%	75	47	63%	66%
26	FUNDAÇÃO FRITZ MULLER	2/12/1996	16	10	63%	16	9	56%	16	13	81%	48	32	67%	20	11	55%	20	12	60%	19	15	79%	59	38	64%	66%
27	FUNDAÇÃO BLUMENAUENSE DE ESTUDOS TÊXTEIS	3/3/1971	16	11	69%	16	7	44%	16	13	81%	48	31	65%	21	14	67%	21	10	48%	21	16	76%	63	40	63%	64%
28	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL REGIONAL JARAGUAENSE - FERJ	31/8/1973	16	11	69%	16	10	63%	16	11	69%	48	32	67%	25	15	60%	25	14	56%	24	14	58%	74	43	58%	62%
29	FUNDAÇÃO DAS ESCOLAS UNIDAS DO PLANALTO CATARINENSE	19/7/1959	16	10	63%	16	10	63%	16	9	56%	48	29	60%	25	15	60%	25	16	64%	25	16	64%	75	47	63%	62%
30	FUNDAÇÃO DE ESTUDOS SUPERIORES DE ADMINISTRAÇÃO E GERÊNCIA	6/2/1987	16	8	50%	16	11	69%	16	10	63%	48	29	60%	23	12	52%	23	16	70%	23	14	61%	69	42	61%	61%
31	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ	11/11/1970	16	13	81%	16	8	50%	16	9	56%	48	30	63%	25	17	68%	25	12	48%	24	14	58%	74	43	58%	60%
32	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CAÇADOR	31/7/1971	16	11	69%	16	5	31%	16	10	63%	48	26	54%	22	15	68%	22	10	45%	23	16	70%	67	41	61%	58%
33	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL BARRIGA VERDE	7/4/1977	16	9	56%	16	11	69%	16	9	56%	48	29	60%	21	10	48%	25	14	56%	25	11	44%	71	35	49%	55%
34	FUNDAÇÃO INSTITUTO TECNOLÓGICO DE JOINVILLE	6/4/1987	16	10	63%	16	7	44%	16	9	56%	48	26	54%	20	13	65%	22	10	45%	22	12	55%	64	35	55%	54%
35	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CANOINHAS	11/3/1972	16	9	56%	16	9	56%	16	9	56%	48	27	56%	26	14	54%	26	13	50%	26	14	54%	78	41	53%	54%

Ordem	Fundação	Início das Atividades	Evidenciação dos 16 itens analisados em todas as prestações de contas												Evidenciação dos 27 itens do estudo												Média
			2004			2005			2006			Total			2004			2005			2006			Total			
			la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	la*	le*	% le	
36	FUNDAÇÃO DE AMPARO A PESQUISA E EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA	28/9/1977	16	8	50%	16	8	50%	16	9	56%	48	25	52%	21	11	52%	21	11	52%	21	12	57%	63	34	54%	53%
37	FUNDAÇÃO JOSÉ ARTHUR BOITEUX	31/5/1958	16	10	63%	16	8	50%	16	7	44%	48	25	52%	20	11	55%	19	9	47%	20	9	45%	59	29	49%	51%
38	FUNDAÇÃO DE ESTUDOS E PESQUISAS SÓCIO-ECONÔMICOS	26/10/1977	16	8	50%	16	9	56%	16	8	50%	48	25	52%	22	10	45%	22	11	50%	23	11	48%	67	32	48%	50%
39	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CONTESTADO CONCORDIA	13/5/1976	16	4	25%	16	7	44%	16	10	63%	48	21	44%	23	7	30%	24	11	46%	23	14	61%	70	32	46%	45%

* la: Item analisado

* le: Item evidenciado