

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
LINHA DE PESQUISA: CONTABILIDADE FINANCEIRA

NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS FUNDAÇÕES PRIVADAS DO
MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE: UMA ANÁLISE DAS ENTIDADES DE
EDUCAÇÃO E PESQUISA

ALUNO: CLEBERSON LUIZ SANTOS DE PAULA

ORIENTADOR: PROF. DR. POUERI DO CARMO MÁRIO

Belo Horizonte, 2011

CLEBERSON LUIZ SANTOS DE PAULA

NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS FUNDAÇÕES PRIVADAS DO
MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE: UMA ANÁLISE DAS ENTIDADES DE
EDUCAÇÃO E PESQUISA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós
Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Minas Gerais –
UFMG para obtenção do Título de Mestre em
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Pueri do Carmo Mário

Belo Horizonte

2011

CLEBERSON LUIZ SANTOS DE PAULA

Nível de evidencição contábil das Fundações privadas do município de Belo Horizonte: uma análise das entidades de educação e pesquisa.

Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Belo Horizonte, 28 de fevereiro de 2011.

Prof. Wagner Moura Lamounier
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA

Prof. José Alonso Borba
UFSC

Profa Jacqueline Veneroso Alves da Cunha
UFMG

Prof. Poueri do Carmo Mário
UFMG (orientador)

Belo Horizonte, 2011

AGRADECIMENTOS

Neste momento de finalização de um trabalho realizado com dedicação e prazer e ao mesmo tempo ultrapassando vários obstáculos, tenho que agradecer a todos que me apoiaram e contribuíram neste trabalho.

Primeiramente, agradeço a Deus, Mestre Supremo que me concedeu o dom da vida, sabedoria e inteligência e iluminou sempre meu caminho, me guiando nas trilhas desta jornada que é a vida.

Ao meu filho Rafael pela compreensão dos momentos que tive que me ausentar e não lhe dar atenção que solicitava.

Aos meus pais, José Eustáquio e Maria Elena e a minha irmã Clebia, pelo incentivo e compreensão nesta fase da minha vida.

Ao meu orientar, Prof. Dr. Poueri do Carmo Mário, que me apoiou e orientou para que fosse possível a realização deste trabalho, e, além disso, pela coragem de incentivar o estudo e enfrentar diversos obstáculos durante a pesquisa.

Aos colegas de Mestrado pelas discussões que me permitiram aprender um pouco mais e descobrir que o nosso saber é pouco diante da abrangência do campo científico e profissional.

Aos bolsistas Fernanda e Warley de Iniciação Científica e Mestrado, respectivamente, que contribuíram na tabulação dos dados, possibilitando a apresentação dos resultados da pesquisa.

Ao Ministério Público do Estado de Minas Gerais, nas pessoas do Dr. Marcelo Oliveira Costa, Dr. Tomáz de Aquino Resende e Dra Valma Leite da Cunha, Promotores de Justiça, e o Sr. Leonardo Mol, da Controladoria, que acolheram a idéia da pesquisa, concederam a autorização e auxiliaram a coleta dos dados.

E a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, me ajudaram, auxiliaram e incentivaram na busca do conhecimento. A todos vocês o meu agradecimento e que Deus retribua em dobro todos os gestos de carinho e amizade que dedicaram a mim.

Por mais difícil que seja o seu objetivo, sempre existe uma maneira de superar os obstáculos. Ele verifica os caminhos alternativos, afia sua espada, procura encher seu coração da perseverança necessária para enfrentar o desafio.

Paulo Coelho

RESUMO

A evidenciação contábil por parte das entidades sem fins lucrativos é ponto importante para demonstrar a transparência da sua administração, e se efetuada da melhor forma possível, permite a identificação do retorno social gerado. No Brasil, nos últimos cinco anos, foram desenvolvidos poucos estudos relacionados a esse tema no Terceiro Setor. Considerando que o Ministério Público tem como função velar pelas fundações privadas, suas prestações de contas anuais a esse órgão devem contribuir para que o monitoramento seja o melhor possível. Sendo assim, esta pesquisa analisa o nível de evidenciação contábil das Fundações Privadas da área de Educação e Pesquisa do município de Belo Horizonte. Para atingir esse objetivo foram analisadas as prestações de contas de 28 fundações no período de 2006 a 2009, prestações essas enviadas ao Ministério Público do Estado de Minas Gerais por meio do SICAP. O modelo utilizado para identificar o nível de evidenciação foi o de Silveira (2007), que a partir das normas contábeis, relaciona vários aspectos que devem ser observados nas prestações de contas, possibilitando identificar o nível de evidenciação e se essas atendem aos requisitos da norma contábil. Os resultados são divididos em três categorias: perfil das entidades analisadas, meios de evidenciação analisados e verificação de itens evidenciados. Quanto ao perfil das entidades analisadas identificou-se uma evolução no Ativo Contábil e uma redução no número de fundações que contrataram auditoria independente. Nos meios de evidenciação analisados, as Notas Explicativas e o Relatório de Atividades Complementares foram os itens que apresentaram o menor nível de evidenciação, sendo de 80,26% e 67,86%, respectivamente. O Balanço Patrimonial e a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício foram evidenciados na sua totalidade. Analisando os itens de verificação evidenciados, identificou-se que: 1) a utilização de contas genéricas com valores relevantes nas contas do ativo, passivo, receitas e despesas, e 2) a não apresentação nas Notas Explicativas de informações que permitam identificar os valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias, as receitas auferidas com ou sem gratuidade e os benefícios fiscais gozados, foram os dois itens que apresentaram o menor desempenho. Levando em consideração que o retorno social é ponto importante para medir o desempenho dessas entidades, nenhuma instituição possibilitou, através das informações fornecidas no SICAP, a identificação desse resultado. No geral, identificou-se um nível de evidenciação de 69,17%, 70,29%, 70,90% e 68,10 para o período de 2006 a 2009, respectivamente. No *ranking* das cinco “melhores” fundações, em termos do nível de evidenciação medido, apenas uma permaneceu nos quatro anos de análise nessa faixa, sendo que essa não contratou serviço de auditoria independente; o mesmo ocorreu no *ranking* das cinco “piores” classificadas, sendo que essa fundação contratou serviço de auditoria.

Palavras-chave: Evidenciação contábil, Fundações privadas, Terceiro Setor.

ABSTRACT

The accounting disclosure by the nonprofits entities is an important point to demonstrate the transparency of its management, and if made in the better possible way, it allows the identification of the social return generated. In Brazil, over the past five years, few studies related to that theme were developed in the Third Sector. Considering that the public prosecution service has as function to veil by private foundations, their annual reportings rendered to that organ should contribute to the monitoring in order to be in better way. Therefore, this research analyzes the level of accounting disclosure of the Private Foundations of the Education and Researches Area of Belo Horizonte district. To reach that objective the accounts rendered of 28 foundations which were analyzed in the period from 2006 to 2009, installments those correspondents to the public prosecution service of the State of Minas Gerais through the SICAP. Silveira (2007) were the model used to identify the disclosure level, that starting that scope from the accounting norms, it relates several aspects that should observed in the accounts rendered / reporting, making possible to identify the disclosure level and if those assist to the requirements of the accounting norm. The results are divided in three categories: profile of the analyzed entities, means of analyzed disclosure and verification of disclosure items. Related to the profile of analyzed entities it has been identified an evolution in the Total Assets and a reduction in the numbers of foundations that hired independent audit. In the means of analyzed disclosure, the Explanatory Notes and the Report of Complementary Activities were the items which presented the smallest disclosure level, 80.26% and 67.86%, respectively. The Balance Sheet and the Income Statement were evidenced in your totality. Analyzing the verification items evidenced, identified that: 1) the use of generic bills with important values in the bills of the assets, passive, revenues and expenses, and 2) the non presentation in the Explanatory Notes of the information that allow to identify the referring values the exemption of contributions fuelfare, the revenues gained with or without gratuidade and the explored fiscal benefits they were, the two items that presented smallest acting. Considering that the social return is an important point to measure the acting of those entities, any institution could make possible, through the information supplied in SICAP, the identification of that result. In general, identified a level of disclosure of 69.17%, 70.29%, 70.90% and 68.10% for the period from 2006 to 2009, respectively. In the ranking of the five "best" foundations, in terms of the level of disclosure, just one stayed in the four years of analysis in that rank, and that didn't hire service of independent audit; the same happened in the ranking of the "worst" five classified, and that foundation hired audit service.

Keywords: Disclosure, Private Foundations, Third Sector.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1- Conceitos Terceiro Setor.....	26
QUADRO 2 - Classificação das entidades sem fins lucrativos.....	30
QUADRO 3 - Diferenciação Associação versus Fundação	32
QUADRO 4 - Evolução Jurídica (Leis) Código Civil com Informações das Fundações e Ministério Público	34
QUADRO 5 - Evolução histórica da regulação.....	36
QUADRO 6 - Vantagens e Desvantagens de Notas Explicativas.....	56
QUADRO 7 - Medidas de Valor da Metodologia <i>SROI</i>	57
QUADRO 8 - Modelo Silveira – Perfil das entidades analisadas	61
QUADRO 9 - Modelo Silveira – Meios de evidenciação analisados	62
QUADRO 10 - Modelo Silveira – Verificação de itens evidenciados	63
QUADRO 11 - Modelo Lima – Itens que compõem o modelo.....	66
QUADRO 12 – Estrutura SICAP	73
QUADRO 13 – Itens de Verificação para identificação do perfil das entidades	76
QUADRO 14 – Itens de Verificação para identificação dos meios de evidenciação analisados	76
QUADRO 15 – Itens de Verificação para identificação dos itens evidenciados	77
TABELA 1 – Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte em 2009, por área de atuação	71
TABELA 2 – Nível de Evidenciação	81
TABELA 3 – Cinco “Melhores” Fundações em termos de Evidenciação, por ano	82
TABELA 4 – Cinco “Piores” Fundações em termos de Evidenciação, por ano.....	82
TABELA 5 – N° de Prestações de Contas Retificadas	83
TABELA 6 – Análise do perfil “A fundação contrata auditoria independente”	88

TABELA 7 – Meios de Evidenciação utilizados pelas fundações entre 2006 a 2009 ...	89
TABELA 8 – Itens evidenciados no Balanço Patrimonial pelas fundações entre 2006 a 2009	93
TABELA 9 – Itens evidenciados na Demonstração do Superávit ou Déficit pelas fundações entre 2006 a 2009	96
TABELA 10 – Itens evidenciados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social pelas fundações entre 2006 a 2009	98
TABELA 11 – Itens evidenciados na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos pelas fundações entre 2006 a 2009	100
TABELA 12 – Itens evidenciados nas Notas Explicativas pelas fundações entre 2006 a 2009	102
TABELA 13 – Análise geral dos itens evidenciados em relação aos meios de evidenciação no período de 2006 a 2009.....	104
TABELA 14 – Análise comparativa – Resultados pesquisa Silveira (2007) e esta pesquisa	105
GRÁFICO 1 – Evolução do Ativo Total das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	84
GRÁFICO 2 – Evolução do Ativo Total e Patrimônio Líquido Social das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009. .	85
GRÁFICO 3 – Evolução da Receita e Despesa das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	86
GRÁFICO 4 – Evolução da quantidade de empregados das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	87
GRÁFICO 5 – Balanço Patrimonial: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	93
GRÁFICO 6 – Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	95

GRÁFICO 7 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	98
GRÁFICO 8 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	99
GRÁFICO 9 – Notas Explicativas: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009	101

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BNDES – Banco Nacional Desenvolvimento Social

CEFEIS – Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social

CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

ESFL – Entidades sem Fins Lucrativos

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IASB – International Accounting Standards Board

ICNPO – International Classification of Nonprofit Organizations

IDIESFB – Índice de *Disclosure* das Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil

NBCT – Normas Brasileiras Contábeis Técnicas

ONG`s – Organizações Não Governamentais

REDF – The Roberts Enterprise Development Fund

SICAP – Sistema de Cadastro e Prestação de Contas

SROI – *Social Return on Investment*

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	14
1.1 – Problema de Pesquisa	20
1.2 – Objetivos	20
1.2.1 – Geral	20
1.2.2 – Específicos	21
1.3 – Justificativa	21
2 – REVISÃO DE LITERATURA.....	25
2.1 – Terceiro Setor	26
2.1.1 – Áreas de Atuação do Terceiro Setor	30
2.1.2 – Fundações e Ministério Público	32
2.2 – Teorias da Regulação.....	35
2.3 – Informação Contábil e Evidenciação (<i>Disclosure</i>) das Demonstrações Contábeis	39
2.4 – Regulação Contábil do Setor no Brasil.....	50
2.5 – Demonstrações Contábeis.....	51
2.6 – Retorno Social.....	56
2.7 – Estudos sobre evidenciação em entidades sem fins lucrativos.....	59
2.7.1 – Estudo de Torres (2007).....	59
2.7.2 – Estudo de Silveira (2007).....	61
2.7.3 – Estudo de Lima (2009).....	65
2.7.4 – Estudo de Cruz (2010).....	67
3 – METODOLOGIA.....	70
3.1 – População e Amostra	70
3.2 – Tabulação dos Dados	72
3.3 – Tratamento e Análise dos Dados	74
4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	80
4.1 – Perfil das Fundações Analisadas.....	84
4.2 – Meios de Evidenciação Utilizados.....	89
4.3 – Verificação dos Itens Evidenciados.....	91

4.3.1 - Balanço Patrimonial.....	92
4.3.2 – Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício	95
4.3.3 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	97
4.3.4 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	99
4.3.5 – Notas Explicativas.....	101
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	106
REFERÊNCIAS	110
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	117
APÊNDICE A – Modelo Lima – Detalhamento Itens que compõem o modelo.....	119
APÊNDICE B – Carta ao Ministério Público de Belo Horizonte	122
APÊNDICE C – Termo de Confidencialidade com o Ministério Público.....	123
APÊNDICE D – Codificação das Fundações	124
APÊNDICE E – Nível de Evidenciação Contábil por Fundação	125

1 – INTRODUÇÃO

Segundo Oliveira (2003), o termo Terceiro Setor nasceu nos Estados Unidos, nos anos 80, a partir das mudanças neoliberais naquele país, mas tomou notoriedade e popularidade nos anos 90, a partir de um estudo comparativo da Universidade Johns Hopkins, onde foi coordenado pelos professores Salamon e Anheier.

Mas antes da década de 80, o mundo já se deparava com atos de filantropia, caridade e mecenato, que demonstravam a preocupação da sociedade com o bem-estar do ser humano. Mas, o que levou à criação do chamado Terceiro Setor?

De acordo com Laurindo (2006), Verenhitch (2007), Ferrarezi (2007) e Pereira (1997) a globalização e as mudanças que ocorreram no processo da administração pública, mais especificamente nos Estados, fizeram com que o ato de solidariedade e ajuda mútua à população se transformasse no decorrer dos anos.

Esses mesmos autores relatam que, no século XVIII, observa-se uma busca incessante, por um Estado não intervencionista, baseado no conceito da “mão invisível”, de Adam Smith, em que o mercado deveria caminhar, por conta própria, na busca do progresso sem qualquer intervenção do Estado. Essa busca pelo progresso gerou uma concentração de rendas que faz com que o Estado atue para minimizar essas desigualdades.

Devido essa atuação surgiu o Estado Social ou Estado de Bem-Estar Social, também conhecido como “*Welfare State*”.

O aumento das necessidades sociais da população, a recessão econômica e o abuso na concessão de benefícios com o dinheiro público, desestabilizaram o Estado de bem-estar social que passou a sofrer sérias e graves contestações, pois, iniciou-se um processo de endividamento, além de um crescimento insuportável da dívida pública, uma vez que o Estado chamou para si todas as responsabilidades sociais, fazendo eclodir o que se chamou de crise fiscal do Estado. Daí surge à necessidade de se repensar o papel do Estado, abrindo portas para novas reformas de prestação de serviços de interesse social, culminando com a Reforma desse.

No Brasil, a Reforma do Estado segundo Santana (2002), tomou vigor na década de 90, tendo em seus pilares a necessidade de tornar-se mais eficiente, eficaz e efetivo nos aspectos administrativo e político e de efetuar revisão das suas funções relativas à Sociedade e ao Mercado. Com isso, buscou-se a superação do Estado burocrático, produtor-empresário, com a introdução do Estado gerencial, regulador e, sobretudo, democrático.

Dessa forma, o **Estado Moderno** é o primeiro setor, nascido no século XVIII das Revoluções Francesa e Americana, e que é responsável pelas questões sociais; o **Mercado, ou iniciativa privada**, é o segundo setor, que opera da maneira como conhecemos, desde meados do século XVII, e que é responsável pelas questões individuais; e as **Organizações sem fins lucrativos e não governamentais** formam o terceiro setor, que é responsável por gerar serviços de caráter público. (NETO, 2007)

De acordo com Olak e Nascimento (2000), as entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções, cada vez mais amplas e relevantes, para a sociedade moderna, realizando atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre à consecução de fins sociais. E o crescimento destas entidades, no Brasil, pode ser evidenciado por meio das pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que tomando

como base o ano de 2002, identificou o volume de 500.157 entidades sem fins lucrativos (ESFL), no Brasil. A mesma pesquisa realizada, tendo como base o ano de 2005, apresentou um volume de 601.611 entidades sem fins lucrativos, demonstrando um crescimento de 20,28%, em 03 anos.

Esse crescimento demonstra a preocupação da sociedade em contribuir com o Estado no cumprimento de suas obrigações. Essas entidades têm como objetivo promover benefícios à sociedade, e muitas destas surgem por iniciativas de pessoas sem experiência em gestão e, conseqüentemente, apresentam muitas dificuldades na sua administração.

Os arts. 3º e 6º da Constituição Federal do Brasil (1988) estabelecem os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e os Direitos Sociais, respectivamente. Um dos objetivos é erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, enquanto os direitos sociais definem que a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, e a assistência aos desamparados constituem direitos aos cidadãos. Desta forma, com a reforma do Estado a promoção do bem-estar de toda a sociedade deve ser compartilhada com as entidades sem fins lucrativos buscando auxiliar o Estado no cumprimento de suas obrigações.

Segundo Melo Neto e Froes (1999, p. 9), nessa época, as principais causas que levaram ao crescimento das entidades sem fins lucrativos foram:

- a) Crescimento das necessidades socioeconômicas;
- b) Crise no setor público;
- c) Fracasso das políticas sociais tradicionais;
- d) Crescimento dos serviços voluntários;
- e) Degradação ambiental, que ameaça a saúde humana;

- f) Crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações;
- g) Incremento das organizações religiosas;
- h) Maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais;
- i) Maior apoio da mídia;
- j) Maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

Considerando uma visão geral e pessoal, percebe-se, ainda, que muitas dessas causas permanecem presentes em nosso contexto.

De acordo com Silveira (2007), as entidades sem fins lucrativos englobam as fundações e as associações. As fundações diferem-se das associações por serem, em qualquer caso, de finalidade pública, enquanto nas associações, a finalidade 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.

Uma entidade sem fins lucrativos não quer dizer não rentável, e sim, a não possibilidade de distribuição dos lucros. Assim, essas entidades devem ser rentáveis e eficazes, propiciando o reinvestimento deste lucro em outros projetos ou na consecução dos seus objetivos.

De acordo com Araújo *et al* (2005), a escassez de recursos nestas empresas exige ainda mais, uma gestão eficiente da organização. O objetivo maior destas entidades deve ser maximizar os benefícios gerados com cada real arrecadado. Logo, o lucro indica o uso eficiente e eficaz dos recursos, demonstrando que foi possível repor os gastos, e ainda existem recursos para reinvestimento.

De acordo com Pace (2009), a experiência da gestão das empresas privadas e das organizações públicas tem servido de forma inadequada de referência para a gestão das entidades sem fins lucrativos. Essas entidades, também, definem estratégias e objetivos, medem resultados e atuações para sobreviver e desenvolver padrões legítimos e aceitos de eficiência e eficácia. No entanto, a especificidade do setor não lucrativo em aspectos como o financiamento, a definição dos usuários e beneficiários, a articulação entre o pessoal remunerado e os voluntários exigem uma adaptação dos conceitos e técnicas de gestão. E muitas vezes, os administradores dessas entidades possuem alta capacitação técnica e são deficientes na capacitação gerencial.

Levando em consideração que boa parte dos recursos arrecadados pelas entidades sem fins lucrativos têm como origem subsídios governamentais, doações de empresas privadas e da sociedade, segundo Pace (2009), os gestores, o governo e a sociedade necessitam saber de forma clara e transparente o valor dos recursos recebidos, a forma e a aplicação destes, e se as atividades desenvolvidas, realmente, geram benefícios para a sociedade. Essas informações ajudam a todos os interessados a procederem a análise sobre a gestão dessas entidades.

A transparência, portanto, mostra-se como uma questão intrínseca às entidades sem fins lucrativos e a Contabilidade, por meio de mecanismos de evidenciação, pode auxiliar no processo de produção de informação aos diversos usuários, evidenciando os resultados alcançados pela gestão destas entidades. (ASSIS *et al*, 2006).

Diante destas considerações, pode-se afirmar que a Contabilidade desempenha o papel de um eficiente sistema de informação, dentro do sistema maior, o sistema Empresa, que tem por objetivo atender seus usuários com demonstrações financeiras, econômicas e de produtividade com relação ao objeto da contabilização, devendo, necessariamente, observar àquilo que o usuário considera como elementos importantes para o seu processo decisório.

Segundo Iudícibus (2009, p. 14), “o objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica, física, de produtividade e social, relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.”

De acordo com Libonati *et al* (2004), a Contabilidade tem por fim munir todos os usuários de sua informação, quer sejam eles internos ou externos, com as diretrizes e demais respostas necessárias à condução da entidade, no sentido de alcançar o fim a que a mesma se propõe, por meio de uma adequada mensuração dos eventos cabíveis, que venham impactar seu patrimônio, e necessita das seguintes características e qualidades: ser significativa, compreensível, completa, objetiva e comparável, justa e não enviesada, para que os usuários desta compreendam-nas e tomem suas decisões.

No Brasil, a contabilidade das entidades sem fins lucrativos é regulamentada pela Lei 6.404/76 e suas alterações e também pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas – NBC T específicas do setor. Segundo Pace (2009, p.65), as demonstrações contábeis elaboradas e publicadas pelas entidades sem fins lucrativos seguem os padrões usados pelas entidades com fins lucrativos, com algumas adaptações.

Delimitando, nesta pesquisa, o universo de entidades sem fins lucrativos às fundações privadas, o acompanhamento dessas é de responsabilidade do Ministério Público de cada Estado, e esse acompanhamento dá-se por meio da prestação de contas anual. Esta prestação de contas, no caso específico do Ministério Público do Estado de Minas Gerais, é realizada no Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP).

Sendo assim, de acordo com o Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social (CEFEIS), o SICAP é considerado um instrumento de coleta de dados e informações, utilizado por diversos Ministérios Públicos Estaduais, no velamento das

fundações. Tem como objetivo o provimento de dados para a elaboração de estudos e estatísticas e a disponibilização de informações econômico-sociais das instituições sem fins lucrativos.

Em virtude disso, surgiu a motivação da pesquisa que trará um indicativo do nível da informação contábil que as fundações privadas do município de Belo Horizonte estão prestando ao Ministério Público em função do sistema de coleta de dados (SICAP), e se essas estão de acordo com as normas contábeis específicas para o setor.

Silveira (2007) e Lima (2009) estudaram o nível de evidenciação contábil de entidades sem fins lucrativos restringindo-se às fundações privadas de educação e pesquisa, no estado de Santa Catarina e no Brasil.

1.1 – Problema de Pesquisa

Busca-se a resposta para o seguinte problema de pesquisa: Qual o nível de evidenciação contábil prestada pelas fundações privadas do município de Belo Horizonte, por meio das informações contidas no sistema SICAP?

1.2 – Objetivos

1.2.1 – Geral

Identificar o nível de evidenciação contábil prestada pelas fundações privadas do município de Belo Horizonte, por meio das informações contidas no SICAP.

1.2.2 – Específicos

Os objetivos específicos são:

- Verificar se as demonstrações contábeis das fundações privadas do município de Belo Horizonte, informadas no SICAP, estão de acordo com as normas contábeis.
- Identificar se as fundações privadas do município de Belo Horizonte, evidenciam informações sobre as gratuidades oferecidas e os benefícios fiscais gozados.
- Analisar as informações evidenciadas de forma voluntária.

1.3 – Justificativa

Levando-se em consideração que é responsabilidade do Ministério Público o acompanhamento dos atos e fatos realizados nas entidades sem fins lucrativos, especificamente às fundações privadas, e esse acompanhamento tem como uma de suas principais fontes de informações o SICAP, entende-se como importante, verificar e analisar o nível de evidenciação contábil das fundações privadas do município de Belo Horizonte prestado ao Ministério Público, por meio deste sistema. Uma vez que assume-se que o papel do Ministério Público é importante para a verificação e manutenção dos objetivos sociais dessas fundações, e tendo-o como o principal, num contexto em que se espera assimetria informacional e conflitos de interesse, ter uma pesquisa voltada para analisar a ótica desse usuário da informação contábil torna-se relevante.

No Brasil, a pesquisa sobre o SICAP e evidenciação contábil de entidades sem fins lucrativos são poucas. Nesta pesquisa, identificou-se os trabalhos de Cruz (2010), Lima (2009), Silveira (2007), e Torres (2007).

No sítio do CEFEIS, foi possível encontrar uma pesquisa de Silva (2001), cujo objetivo foi traçar o perfil das fundações privadas do município de Belo Horizonte. Também em 2001, Silva e Aguiar realizaram outra pesquisa com as fundações privadas do município de Belo Horizonte, com o intuito de identificar de forma mais acurada o perfil dessas fundações, bem como as destinações de recursos dessas entidades.

Como se pode perceber, dentre os estudos realizados no Brasil a partir do ano de 2001, foi possível encontrar apenas dois estudos que destacam o papel do sistema SICAP como um instrumento para a evidenciação contábil, Torres (2007) e Lima (2009), em se considerando o mesmo como um banco de dados disponibilizado para as partes (Ministério Público e Fundações).

Mas, esses trabalhos não buscaram mostrar a sua utilidade como ferramenta de monitoramento do principal (Ministério Público), e o benefício da utilização dessas informações, por parte dele, evitando, assim, gastos desnecessários de recursos públicos, nesse processo. E até mesmo, se por meio dessas informações, obtidas no SICAP, é possível ao Ministério Público cumprir o seu papel no acompanhamento e velamento das fundações privadas de forma clara e objetiva, considerando-se uma avaliação do nível de evidenciação que as Fundações atingem por meio desse sistema. Esta pesquisa visa preencher esta lacuna.

Em termos de pesquisa e de geração de conhecimento, observou-se estudos que possam demonstrar que os níveis de evidenciação auxiliam a compreender o papel da contabilidade e identificar as peculiaridades dos usuários da informação contábil, em setores e contextos diversos. Desse modo, espera-se ter mais uma visão de “como” a

prestação de contas por meio do SICAP interfere nesse processo. Espera-se poder analisar se a contabilidade contribui e “onde” ou “como” ela tem apresentado deficiência no processo de evidenciação da informação contábil dessas entidades, via prestação de contas.

E ainda, identificar e apontar as necessidades para um sistema de informação contábil, que suporte as necessidades do Ministério Público, especificamente, e de toda a sociedade, em sentido lato, com uma gama de informações que permitam, não apenas, a informação no padrão contábil, mas informações adicionais, que possibilitem identificar os serviços oferecidos, o montante das gratuidades e os benefícios fiscais, gozados por meio da concessão do título de entidade sem fins lucrativos.

1.4 – Estrutura do Trabalho

Além da Introdução constante deste primeiro capítulo, este trabalho está estruturado conforme figura 1, visando facilitar a compreensão.

No capítulo segundo, é realizada a revisão de literatura com enfoque na descrição do Terceiro Setor, apresentando as áreas de atuação e especificamente as Fundações e o Ministério Público que são agentes principais desse trabalho. Seguindo a revisão de literatura, apresentam-se as teorias da regulação, informação contábil e evidenciação (*disclosure*) das demonstrações contábeis, regulação contábil do setor no Brasil, retorno social e estudos sobre evidenciação em entidades sem fins lucrativos desenvolvidos no Brasil nos últimos anos. No terceiro capítulo, apresenta-se a metodologia utilizada para elaboração da pesquisa e o modelo utilizado com suas adaptações. O quarto capítulo apresenta os resultados obtidos e, por fim, são apresentados os principais achados da pesquisa como considerações finais do trabalho.

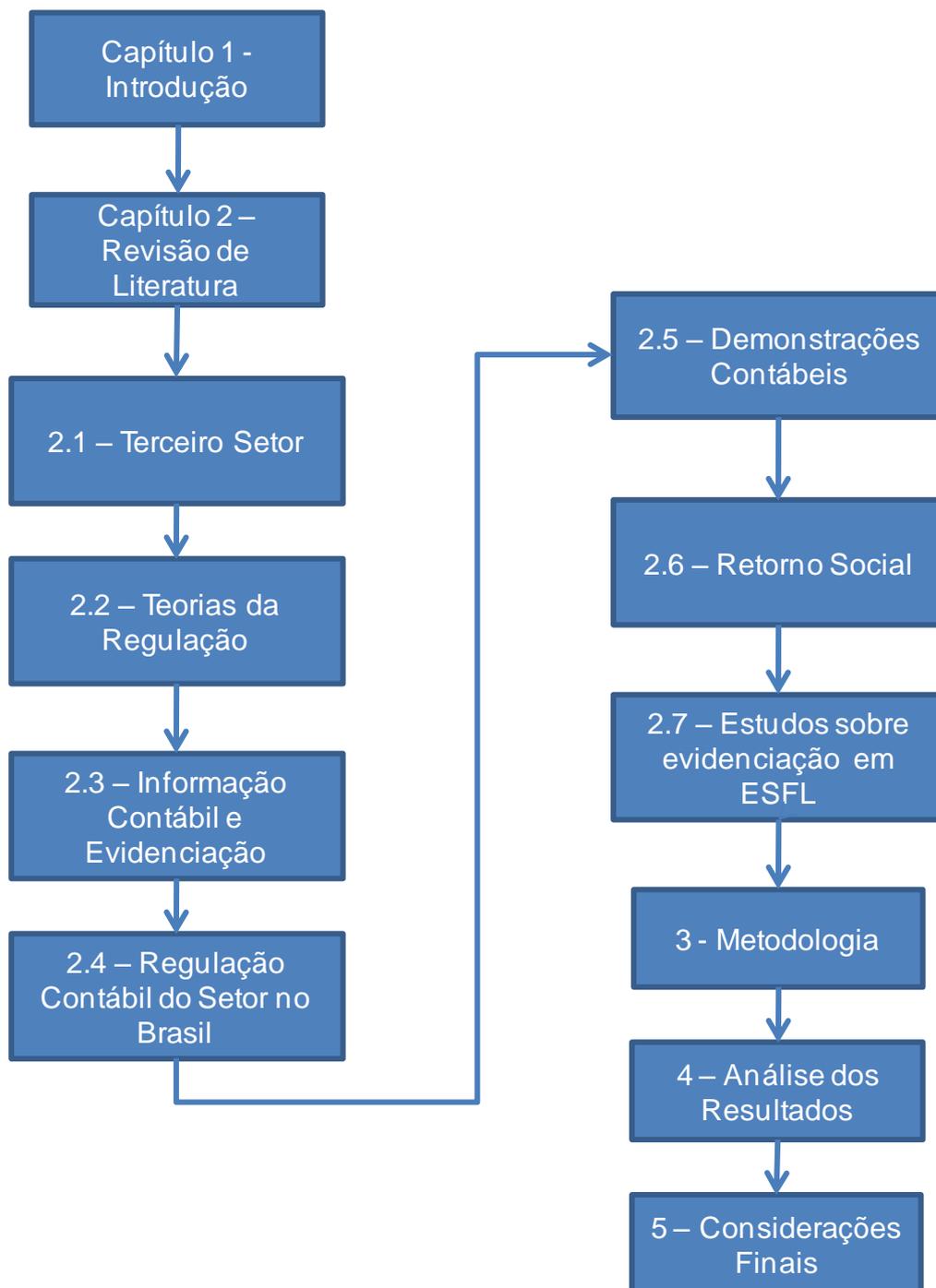


Figura 1 – Estrutura do Trabalho

Fonte: Elaborado pelo autor

2 – REVISÃO DE LITERATURA

Levando em consideração que essa pesquisa tem como tema de discussão a evidenciação contábil de entidades sem fins lucrativos (terceiro setor), primeiramente efetuou-se uma pesquisa dos trabalhos (teses e dissertações) realizados no Brasil, nos últimos 05 anos, destacando-se: TORRES (2007), SILVEIRA (2007), LIMA (2009) e CRUZ (2010).

Buscando-se apresentar uma contribuição teórica com trabalhos em língua estrangeira mais recentes, utilizou-se a base de dados *ISI – Web of Knowledge* como fonte de busca desses trabalhos. Efetuando uma consulta através das palavras *disclosure* e *nonprofit* foi solicitada uma busca nos tópicos dos trabalhos constantes nesse banco de dados. Diante dos trabalhos que foram apresentados, 16 (dezesesseis) independente da área de atuação, a busca foi refinada, apenas, para a área *business and economics*, reduzindo-se o número a 08 (oito) trabalhos. Desses 08 trabalhos, destacam-se: MEAD (2008), BRITTON (2007) e MULLIGAN (2007) que publicaram artigos sobre a evidenciação contábil de entidades sem fins lucrativos, sobre a ótica da Lei *Sarbanes-Oxley* e a regulação do *disclosure*, no terceiro setor.

Pode-se perceber que há uma carência de estudos sobre a evidenciação contábil no Terceiro Setor. Nos próximos tópicos deste capítulo discorre-se sobre Terceiro Setor, Teorias da Regulação, Informação Contábil e Evidenciação (*Disclosure*) das Demonstrações Contábeis, Regulação Contábil do Setor no Brasil, Demonstrações Contábeis, Retorno Social e Estudos sobre evidenciação em entidades sem fins lucrativos.

2.1 – Terceiro Setor

O conceito do Terceiro Setor não tem unanimidade entre os autores. Dessa forma, o quadro abaixo demonstra alguns conceitos.

QUADRO 1- Conceitos Terceiro Setor

Autores - Data	Conceito
Hudson (2002, p. 11)	“o terceiro setor consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. A essência do setor engloba instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias”
Vilanova (2004, p. 32)	“as organizações do Terceiro Setor são aquelas que têm objetivos sociais, e não econômicos, sendo orientadas por valores ao invés de lucros. O termo “Terceiro Setor” diferencia as organizações dos setores privado e público. As organizações do Terceiro Setor tratam de problemas sociais, buscando discuti-los ou resolvê-los, ou seja, prestam serviços de caráter público, voltados para o interesse da sociedade.”
Souza (2004, p. 95)	“conceitua o Terceiro Setor, no Brasil, de acordo com o ordenamento jurídico, apresentando que as denominações encontradas nos textos legais são as mais diversas, apesar de muitas vezes estarem se referindo à mesma situação jurídica. Ele cita as seguintes denominações possíveis: associação, associação civil, serviço social, estabelecimento particular de educação gratuita, instituição artística, instituição científica, instituição de ensino, instituição fundada por associação civil, instituto de iniciativa dos indivíduos, associação particular, associação profissional, templo de qualquer culto, igreja, partido político, instituição de assistência social, serviço assistencial, instituição privada, entidade filantrópica, entidade sem fins lucrativos, organização representativa da população, escola comunitária, escola confessional, escola filantrópica, entidade sindical, sindicato, entidade beneficente de assistência social e, por fim entidade não governamental.”
Fernandes (1997, p. 27)	(...) o terceiro setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas principalmente pela participação voluntária, em um 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. (...)
Lima (2009, p. 60)	“o terceiro setor é constituído por entidades que têm por objetivos o bem público ou

	<p>de determinado grupo de pessoas; que desenvolvem atividades nos campos da assistência social, saúde, educação, cidadania, cultura e lazer, visando auxiliar o Estado em seu fim institucional, melhorias na qualidade de vida e otimização de recursos, provocando, dessa forma, mudanças na sociedade e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de doações: financeiras, materiais, tecnológicas e de recursos humanos, mensalidades, subvenções e convênios com entidades públicas e privadas, não podendo, de forma alguma, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes receber qualquer remuneração, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.</p>
--	--

Fonte: Elaborado pelo autor

Diante das denominações citadas acima, percebe-se que não há limites para se classificar uma entidade como do Terceiro Setor, por ser bastante abrangente. De forma genérica, segundo Oliveira e Romão (2006, p. 26),

“o terceiro setor é visto como derivado de uma conjugação das finalidades do Primeiro Setor com a metodologia do Segundo, ou seja, composto por organizações que visam benefícios coletivos, embora não sejam integrantes do governo. São de natureza privada, embora não objetivem auferir lucros. As organizações que atuam efetivamente em ações sociais, na busca de benefícios coletivos públicos, que podem ser consideradas como de utilidade pública, são capazes de auxiliar o Estado no cumprimento de seus deveres, atentando para as desigualdades vigentes no país e a incapacidade do Estado de desempenhar com eficiência as atividades que lhe são atribuídas”.

Coelho (2000, p. 39-40) descreve os três setores da seguinte forma:

- ❖ **Governo**, ou primeiro setor – As atividades têm por objetivo o atendimento universal das necessidades sociais. Ao contrário do mercado, o governo tem sua ação legitimada por poderes coercitivos, possuindo todo um arcabouço legal que limita, orienta e regula sua atuação.
- ❖ **Mercado**, ou segundo setor – As atividades envolvem a troca de bens e serviços, com o objetivo de produzir lucro. O mercado atua sob o princípio da não-coerção

legal, ou seja, nenhuma pessoa é obrigada a comprar, nem a vender. Os mecanismos do mercado estão ligados a preços e demanda.

- ❖ **Terceiro Setor** – Seria formado por instituições, cujas atividades não são coercitivas, ou seja, possuem toda liberdade de atuação, porém, seu objetivo não está ligado ao lucro, mas sim, ao atendimento das necessidades coletivas.

Coelho (2000, p. 40) torna claro neste ponto, a diferença entre interesse público e coletivo. Os interesses coletivos referem-se a um determinado grupo, enquanto os interesses públicos, necessariamente, dizem respeito a toda sociedade. Esses conceitos são importantes para a compreensão da diferença de escopo entre o Governo e o Terceiro Setor. Enquanto o primeiro representa os interesses de toda a sociedade, uma organização do Terceiro Setor pode buscar atender às necessidades de um pequeno grupo, dentro de uma região restrita.

De acordo com Marcovitch (1997, p.121),

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

Percebe-se, na escrita de Marcovitch, a essência da “*accountability*”. Conforme Nakagawa (1987), *accountability* é a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades, que decorrem de uma delegação de poderes.

Essas entidades são dos mais diversos tipos e realizam variados serviços, sempre voltados para a sociedade, agindo, inclusive, em defesa do meio ambiente.

De acordo com Salamon (1997, p. 101 e 102), o Terceiro Setor é a um só tempo:

- um conjunto de valores que privilegia a iniciativa individual, a auto-expressão, a solidariedade e a ajuda mútua;
- um conjunto de instituições que já representa uma força econômica bem mais considerável do que, em geral, se supõe; e
- alvo de toda uma variedade de mitos disfuncionais, distorções ideológicas e interpretações errôneas, que ameaçam seu processo e limitam o papel que pode desempenhar.

Informa, ainda, Salamon (1997, p. 106) que um dos maiores desafios das entidades do terceiro setor diz respeito à sua sustentabilidade, principalmente em termos financeiros, posto que muitas dessas entidades começaram com meros esforços pessoais ou graças ao apoio inicial de doadores e, à medida que foram crescendo em escala e complexidade, depararam-se com vários problemas de sobrevivência, ainda mais que, um número maior de entidades tem que competir para obter recursos cada vez mais escassos.

Além disso, a cultura da nossa população em não efetuar doações e a falta de mensuração da importância do setor podem ser identificadas como um dos problemas que desafiam a sustentabilidade dessas entidades. Dessa forma, evidenciar as informações pode ser ponto da maior relevância para a obtenção de recursos?

Neste estudo, o termo Terceiro Setor significa o conjunto das organizações sem fins lucrativos, cujos objetivos principais são sociais, podendo exercer atividade econômica e que buscam doações de recursos visando alcançar sua sustentabilidade e contribuição ao Estado, apresentando um retorno social positivo por meio da realização de atividades sociais.

2.1.1 – Áreas de Atuação do Terceiro Setor

Salamon e Anheier (1997, p. 92), analisaram quais eram as atividades realizadas pelas organizações sem fins lucrativos, e com o objetivo de se criar uma classificação e definição comum que permitisse o estudo abrangente do Terceiro Setor, propuseram a chamada “*International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO)*”, classificando por tipo de atividade as organizações. O quadro 2 – Classificação das entidades sem fins lucrativos apresenta as 12 áreas de atuação.

QUADRO 2 - Classificação das entidades sem fins lucrativos

Grupo 1 - Cultura e Recreação
Esportes, arte, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais
Grupo 2 - Educação e Pesquisa
Escolas e educação superior, treinamento vocacional
Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial
Grupo 3 - Saúde
Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental
Saúde pública, educação sanitária
Grupo 4 - Serviços Sociais
Bem-estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes
Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material
Grupo 5 - Meio Ambiente
Conservação de recursos naturais, controle da poluição
Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais
Grupo 6 - Desenvolvimento e Habitação
Desenvolvimento econômico, social e comunitário
Habitação
Emprego e treinamento
Grupo 7 - Lei, Direito e Política
Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis
Serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinquentes, apoio às vítimas
Partidos políticos
Grupo 8 - Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado
Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos
Organizações de intermediários
Grupo 9 - Atividades Internacionais
Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres
Direitos humanos e organizações pacifistas
Grupo 10 - Religião
Organizações religiosas
Grupo 11 - Associações Profissionais e Sindicatos
Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais
Grupo 12 - Não Classificados em Outros Grupos
Não classificados em outros grupos

Fonte: SALAMON e ANHEIER (1997, p.92)

Cada uma destas áreas possui características muito diferentes, de tal forma não pode existir forma de avaliação que não leve em conta esse fato.

Szazi (2003, p. 27-29 e 37-39) apresenta as diversas formas jurídicas que as entidades do Terceiro Setor, podem se compor no Brasil.

- **Associação** – uma pessoa jurídica criada, a partir da união de idéia e esforços de pessoas, em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa.
- **Sociedade Civil sem Fins Lucrativos** – Da mesma forma que as associações, são pessoas jurídicas formadas a partir da união dos esforços de pessoas, em prol de algum objetivo comum.
- **Fundações** – é um conjunto de bens, com um fim determinado, que a lei dá a condição de pessoa.

A forma de constituição de uma associação e uma fundação estão descritas nos artigos 53 e 62 do código civil que estatuem que:

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos.

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

A grande diferença, portanto, entre as associações/sociedades civis e as fundações é o objeto a cerca do qual elas se constituem, ou seja, dificilmente haverá fundação sem a reunião de pessoas físicas para administrá-la, mas, até neste caso, a vital importância

desta entidade ainda será o aspecto patrimonial, visto que seu traço essencial continuará sendo um patrimônio afetado à consecução de determinado fim. Ao contrário das fundações, as pessoas que formam uma associação possuem primordial destaque, enquanto o patrimônio fica para um plano secundário, de existência irrelevante. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2009, p. 22 e 23)

QUADRO 3 - Diferenciação Associação versus Fundação

ASSOCIAÇÃO	FUNDAÇÃO
Visa o bem estar dos seus associados.	Visa o bem estar de terceiros.
Não precisa obrigatoriamente de uma dotação patrimonial.	Não se constitui sem uma dotação patrimonial
Administração e controle a cargo de seus associados.	Administração nas mãos de gestores fundacionais e seu controle é efetuado pelo Ministério Público.
Pode ser desfeita pela vontade de seus associados.	Só se extingue através de decisão do Ministério Público.

Fonte: Torres (2007) com adaptações do autor

2.1.2 – Fundações e Ministério Público

De acordo com Silveira (2007, p.40), as fundações são entidades sem fins lucrativos, com personalidade jurídica de direito privado, e criadas a partir de um patrimônio destacado do patrimônio do seu fundador ou fundadores. São constituídas por escritura pública ou testamento.

Grazzioli e Rafael (2009, p.45) demonstram que as fundações, pessoas jurídicas que têm suporte factual no patrimônio inicial, em razão de suas características específicas (modo de constituição, administração e representação), poderão pertencer ao direito público ou ao direito privado, e como entidades jurídicas serão titulares de direitos e obrigações. E apresenta a seguinte classificação para as fundações:

1. Fundação instituída pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito público;
2. Fundação instituída pelo Poder Público com personalidade jurídica de direito privado;
3. Fundação instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado com personalidade jurídica de direito privado;
4. Fundação instituída por partido político, com personalidade jurídica de direito privado;
5. Fundação, instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, de apoio às instituições de ensino superior, de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico;
6. Fundação, instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, de previdência privada ou complementar;
7. Fundação, instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, temporária ou permanente;
8. Fundação, instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, aberta ou fechada;
9. Fundação, instituída por pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, familiar ou empresarial.

Os caracteres intrínsecos de cada fundação, bem como suas peculiaridades extrínsecas, ainda que acidentais, deverão inseri-la com uma entidade jurídica do direito privado ou público, exemplo de direito público são as autarquias fundacionais. (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2009, p. 45)

Independente de ser de direito público ou privado, as fundações são entidades criadas a partir de um patrimônio, sendo este 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. (SILVEIRA, 2007, p. 40).

A fiscalização por parte do Estado é efetuada pelo Ministério Público quando as fundações são de direito privado; quando as fundações forem instituídas pelo Poder Público a fiscalização é de responsabilidade do Tribunal de Contas do Estado.

De acordo com Silveira (2007, p. 49), 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.

Este poder concedido ao Ministério Público iniciou-se desde o Código Civil de 1916, Lei 3.071, que passou a disciplinar como poderia ser instituída uma fundação e como seria o seu velamento. No Código Civil de 2002, Lei 10.406, manteve a mesma concessão, ocorrendo, apenas, alterações no texto, conforme quadro abaixo:

QUADRO 4 - Evolução Jurídica (Leis) Código Civil com Informações das Fundações e Ministério Público

Código Civil de 1916 – Lei 3.071	<p>Art. 26. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado, onde situadas.</p> <p>§1º Se estenderem a atividade a mais de um Estado, caberá em cada um deles ao Ministério Público esse encargo.</p> <p>§2º Aplica-se ao Distrito Federal e aos Territórios não constituídos em Estados o aqui disposto quanto a estes.</p>
Código Civil de 2002 – Lei 10.406	<p>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.</p> <p>Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.</p> <p>[...]</p> <p>Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.</p>

Fonte: Silveira (2007, p, 50) com adaptações

Desta forma, o Ministério Público, tendo como responsabilidade o velamento (fiscalização e acompanhamento) das fundações privadas, a Prestação de Contas Anual

consiste em uma ferramenta que possibilita o acompanhamento das ações realizadas pela fundação e seu reflexo nas demonstrações contábeis e outros demonstrativos, que são exigidos quando da prestação de contas anual. Essa prestação de contas é efetuada por meio do SICAP.

Levando em consideração que as demonstrações contábeis permitem um acompanhamento das ações realizadas pelas fundações, bem como a identificação do resultado alcançado nas mutações patrimoniais e financeiras dessas entidades, a ferramenta SICAP é de suma importância ao Ministério Público para avaliar, analisar e tomar medidas necessárias para que os recursos públicos recebidos sejam utilizados com o objeto social de cada entidade.

2.2 – Teorias da Regulação

De acordo com Cardoso (2005, p. 51), a teoria da regulação tem por objetivo responder à seguinte pergunta: Por que se restringir as decisões dos agentes? Isto é: Por que regular?

Para se obter uma resposta das perguntas, necessita-se entender a evolução da Teoria da Regulação.

Segundo Pohlmann e Alves (2004, p. 233) regulação pode ser entendida como um conjunto de normas coercitivas, emanadas do Estado ou de órgão com poderes para tanto, relativas a determinada atividade ou área do conhecimento. O papel da regulação no campo contábil e a visão crítica que os contadores têm dela estão muito ligados ao desenvolvimento da profissão ao longo do tempo. Esses autores relatam a evolução histórica da regulação da seguinte forma:

QUADRO 5 - Evolução histórica da regulação

PERÍODO	MARCO TEÓRICO
1900	Preocupação maior dos doutrinadores com a descrição de práticas observadas e com o fornecimento de regras pedagógicas para a classificação dessas práticas.
1930	O impacto da quebra da Bolsa de Valores de Nova York impôs uma maior preocupação em preservar as práticas que deveriam ser adotadas. Os princípios e normas contábeis adotados passaram a refletir o desejo de segurança e objetividade da informação produzida pela contabilidade.
1950	Desenvolvimento da moderna teoria das finanças, destacando-se a teoria do <i>portfolio selection</i> proposta por Makowitz e o desenvolvimento do CAPM e a Hipótese dos Mercados Eficientes (EMH). A pesquisa acadêmica em contabilidade passa a ser influenciada por trabalhos realizados em outras disciplinas e a aplicação da EMH contraria a hipótese mecanicista, de caráter normativo, evidenciando casos em que reduções de lucros reportados decorrentes de mudanças de práticas contábeis levavam a um aumento no preço da ação da empresa.
1960	Realização de estudos assumindo a EMH possibilitam o marco inicial da Teoria Positiva da Contabilidade. A contabilidade vista dentro da perspectiva de informação, como provedora de informação para o mercado, sendo baseada na assunção da EMH e fornecendo <i>inputs</i> para os modelos de avaliação de ativos.
1970	Uma nova linha de pesquisa em contabilidade positiva emergiu da abordagem da informação, a perspectiva contratual (<i>contracting perspective</i>). A pesquisa enfatiza a explicação das variações nas práticas contábeis entre as empresas, não o papel da contabilidade em prover informação quanto à avaliação. O ímpeto para essa nova pesquisa veio de duas direções: uma foi o avanço do debate sobre a regulação governamental; a outra foram os estudos sobre mudanças de critérios contábeis (<i>accounting change studies</i>)

Fonte: Pohlmann e Alves (2004, p. 233 a 235) com adaptações do autor.

As perguntas citadas no início deste tópico são respondidas pelo mesmo autor (CARDOSO, 2005), a partir da afirmação de que o ambiente institucional gera incentivos para a empresa regulada escolher práticas contábeis, que melhor atendam ao auto-interesse (o que se convencionou chamar de gerenciamento da informação contábil ou até de fraude contábil).

O gerenciamento da informação contábil, citado anteriormente, pode ser investigado por meio da nova perspectiva contábil desenvolvida a partir dos anos 70, no qual reconhece-se a existência de custos de contratação e informação no processo político, conseqüentemente, a utilização das teorias econômicas da regulação e dos contratos para que as informações contábeis forneçam dados confiáveis e condizentes com a realidade do negócio e a necessidade do usuário contábil para a tomada de decisão.

Nesse sentido, torna-se necessário um breve detalhamento sobre a teoria da agência e a assimetria informacional.

a) Teoria da Agência

Jensen e Meckling (2008, p. 89) definem a relação de agência como um contrato em que uma (ou mais pessoas), denominada de principal, emprega outra pessoa denominada de agente, para realizar algum serviço ou trabalho em seu favor, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão para o agente. Partindo do pressuposto que ambas as partes (principal e agente) são maximizadoras de suas próprias utilidades, tem-se a possibilidade do agente não atuar conforme os interesses do principal.

Sathler (2008, p.72), em seu estudo sobre Governança no Terceiro Setor, informa que o problema *principal-agente* aponta sobre quais maneiras o proprietário (principal), que não tem o controle direto sobre as atividades gerenciais e operacionais, pode garantir que os gestores (agentes) atuem de maneira a beneficiar os interesses e objetivos dos donos.

O mesmo autor, em seu estudo, afirma que não é possível transpor a aplicação da teoria da agência das empresas para as organizações do Terceiro Setor. Pois, nas empresas com fins lucrativos, as limitações e possibilidades da teoria da agência já são palco de disputas teóricas, tendo como um dos motivos, a ascensão de novos *stakeholders*, por exemplo.

No terceiro setor, a relação principal e agente pode ser identificada pelos investidores sociais e os gestores da entidade, sendo que a expectativa dos investidores sociais é que os recursos doados às entidades sejam aplicados, não visando o retorno econômico, mas sim, o retorno social, e que não sejam realocados visando ao benefício do gestor.

b) Assimetria Informacional

Segundo Belo e Brasil (2006, p. 50),

assimetria informacional é a descrição de um fenômeno segundo o qual alguns agentes econômicos têm mais informações do que os outros. Os autores citam como exemplo o caso de um tomador de empréstimo, o qual conhece sua própria capacidade de pagamento muito melhor do que aqueles que emprestam.

Os estudos sobre assimetria informacional iniciaram-se em 1970 com pesquisas realizadas por Akerlof. Belo e Brasil (2006, p. 50 e 51), afirmam que quando existe assimetria informacional, tendem a ocorrer conflitos de interesse e que a assimetria pode causar dois tipos de problemas:

- Seleção adversa – ocorre quando um lado do mercado não pode observar o tipo ou a qualidade dos bens e serviços colocados à disposição do outro (lado);
- Risco moral – ocorre quando um lado do mercado não pode observar a ação do outro.

O Ministério Público pode ser entendido neste estudo como um órgão de monitoramento das fundações privadas, pois, o mesmo tem como função velar pelas fundações privadas e observar o comportamento dos atos e fatos de cada fundação, fiscalizando se os mesmos estão de acordo com os objetivos de cada uma.

Ao mesmo tempo, o Ministério Público pode ser considerado como um agente principal no relacionamento com as fundações privadas, pois o Governo quando concede a uma fundação privada o direito de exercer suas atividades está concedendo, também, benefícios que o torna um “investidor” na atividade. Como o Governo tem, na sua estrutura, o Ministério Público, este se faz de representante daquele e se torna um principal. Como principal, ele tem interesse e dever de receber informações sobre o desempenho da atividade para um acompanhamento/fiscalização direta (monitoramento) nas fundações privadas. Uma forma de diminuir a assimetria informacional entre o principal (Ministério Público) e os agentes (fundações) foi a utilização do sistema SICAP como fonte de obtenção de dados para produção de informações.

2.3 – Informação Contábil e Evidenciação (*Disclosure*) das Demonstrações Contábeis

Para que a evidenciação possibilite o alcance do objetivo da contabilidade que é identificar, mensurar e comunicar os eventos que afetam o patrimônio das entidades, ou seja, prover informações para a tomada de decisões, a utilização da teoria da mensuração e da informação e seus respectivos modelos são fundamentais para que os diversos usuários da informação contábil compreendam, interpretem as informações contidas nos diversos relatórios contábeis/financeiros e tomem suas decisões.

Segundo Guerreiro (1989, p. 76), a teoria da mensuração é de grande importância para a contabilidade, porque diz respeito ao complexo problema de avaliar ou estimar dados de forma a estabelecer seu significado, corretamente.

Chambers (*apud* GUERREIRO, 1989, p. 76), cita que a mensuração tem sido definida como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a

ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade. Guerreiro (1989, p. 76) a partir desta definição destaca três pontos no problema de mensuração:

- Quais objetos e eventos que deveriam ser medidos;
- Qual a escala a ser utilizada;
- Qual deveria ser a dimensão da unidade de mensuração.

Na descrição dos três pontos abordados, Guerreiro (1989, p. 76 a 78) descreve:

- A partir do entendimento de que o objetivo da contabilidade é prover informações para a tomada de decisões, então a natureza de uma da decisão determinará quais objetos ou eventos devem ser medidos.
- A mensuração de objetos ou eventos não se restringe a uma base de tempo: tomadores de decisões necessitam de informações relativas a eventos e objetos do passado, presente ou futuro. É evidente que existe mais dificuldade de mensurar um objeto ou evento que ainda não se realizou, do que mensurar aquele que já ocorreu.
- Na contabilidade, o padrão de mensuração é a unidade monetária.
- Mensurações são necessárias não somente para expressar objetivos e clarificar alvos a respeito dos quais as decisões devem ser tomadas, mas elas são, também, necessárias para controlar e avaliar os resultados das atividades envolvidas no processo de atingir os alvos.

Na Teoria da Informação, Guerreiro (1989, p. 105), diz que a informação tem se tornado um dos principais elementos das atividades de negócios e que a informação na forma de conhecimento especializado tem se tornado, também, de acordo com muitos economistas, o fator decisivo de sobrevivência de muitas empresas grandes e complexas. O propósito da informação é capacitar uma organização a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente de seus outros recursos, isto é, homens, materiais, máquinas

e outros ativos e dinheiro. Desde que informação também é recurso, a teoria da informação considera o problema de seu uso eficiente. A eficiência do uso da informação pode ser medida pela relação dos benefícios do seu uso e os custos associados ao seu processo de produção.

Guerreiro (1989, p. 106), apresenta quais são os custos associados à produção da informação, e a relação entre o custo marginal da informação e seu valor marginal. Os custos associados com a produção da informação são aqueles envolvidos na coleta, processamento de dados e distribuição das informações geradas. O custo total da produção de informação aumenta com o volume de informação distribuída. O custo marginal de produzir informações tende a aumentar com o volume de informação gerada. A utilidade marginal da informação tende a decrescer quando o volume de informação aumenta. Quanto mais informação é produzida, menor é o benefício adicional derivado dela. Neste contexto, o contador e outros gestores de sistema de informação deveriam se preocupar menos com a minimização dos custos da informação e estar mais envolvidos na determinação do nível ótimo de geração de informação.

Tanto nas empresas com fins lucrativos e nas entidades sem fins lucrativos as informações devem ser geradas pensando na sua utilidade para a tomada de decisão. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 95), as características qualitativas são as propriedades da informação, e que as torna útil.

As características qualitativas da informação contábil contribuem na avaliação do custo *versus* benefício da informação contábil aos usuários na tomada de decisões, conforme afirmado por Guerreiro (1989, p. 125). O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) editou o Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (2008), que define estas características qualitativas como:

Compreensibilidade – a informação contábil precisa de ser compreensiva, isto é, abrangente, completa, e retratar todos os aspectos contábeis de determinada operação ou conjunto de eventos ou operações;

Relevância – a fim de ser útil, a informação precisa de ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos usuários. A informação possui a qualidade da relevância quando ela influencia as decisões econômicas dos usuários ajudando-os a avaliar eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo suas avaliações passadas;

Confiabilidade – para que seja útil, a informação, também, precisa ser confiável. A informação possui a qualidade da confiabilidade quando ela está livre de erros materiais e vieses, e pode ser aceita pelos usuários como representando fielmente o que está destinada a representar ou que poderia, razoavelmente, se esperar que representasse;

Comparabilidade – os usuários precisam ter condições de comparar as demonstrações contábeis de uma entidade no decorrer dos exercícios sociais, a fim de identificar tendências em sua situação patrimonial e financeira e seu desempenho.

Em síntese, a informação contábil tem um sentido amplo, pois não apresenta um limite de conteúdo, enquanto a evidenciação se preocupa com a formatação e delimitação da apresentação da informação contábil.

Segundo Yamamoto e Salotti (2006, p. 10), a divulgação (evidenciação) não deve ser confundida com a informação, seu sentido é mais amplo e está fundamentado na Teoria da Divulgação.

Os níveis de divulgação das informações contábeis, segundo os mesmos autores, dependem de alguns fatores externos à empresa, destacando o ambiente, o grau de exigência de seus usuários, dentre outros.

Segundo Verrecchia (2001, p. 98 e 99), não existe uma teoria bem integrada sobre divulgação no qual ele se sintia confortável de identificar. O que ele propôs em seu estudo foi categorizar vários modelos a respeito da Teoria da Divulgação, propondo três categorias de pesquisa:

- a) Divulgação baseada na associação – identificar a relação entre a divulgação e as mudanças no comportamento dos investidores;
- b) Divulgação baseada na discricionariedade – identificar como os agentes decidem divulgar determinadas informações;
- c) Divulgação baseada em eficiência – identificar quais as melhores formas de divulgação, ou seja, mais preferidas e eficientes, sem a percepção das informações já evidenciadas.

Segundo Yamamoto e Salotti (2006, p. 82),

a divulgação pode ser de dois tipos: obrigatória e voluntária. Os defensores da divulgação obrigatória argumentam que as empresas não estão dispostas a aumentar o nível de divulgação, a não ser por imposição legal. Segundo os favoráveis à divulgação voluntária, as empresas possuem motivação suficiente para divulgar as informações requeridas pelos investidores e o estímulo da divulgação voluntária tem como consequência a melhoria informacional no mercado de capitais, pois se considera que a divulgação obrigatória é reativa e, por sua vez a voluntária é proativa.

Esses mesmos autores, (2006, p. 11), apresentam que os níveis de informações contábeis dependem de alguns fatores externos à empresa, dentre os quais se destacam:

- a) o ambiente;
- b) o grau de exigência de seus usuários;
- c) informações advindas de setores da sociedade e de seus próprios pares;
- d) a divulgação de dados socioeconômicos da população e de diversos setores do governo, como arrecadação, investimentos e a existência de mercado de capitais estruturado.

E que de acordo com a literatura sobre evidenciação contábil, os níveis desta podem ser classificados em três categorias:

- a) Divulgação Completa – todas as informações são relevantes e devem ser divulgadas;
- b) Divulgação Justa – pressupõe o tratamento equitativo a todos os usuários;
- c) Divulgação Adequada – divulgação de informações somente quando são relevantes para os usuários.

Partindo do pressuposto que os campos do SICAP não são de preenchimento obrigatório, esta pesquisa pode ser caracterizada como uma divulgação baseada na discricionariedade, pois é a intenção dos agentes em prestar contas, ou seja, informar ao principal a posição patrimonial, financeira, econômica e demais eventos que serão úteis ao velamento das fundações. E, levando em consideração que a norma contábil deve ser seguida, a divulgação deve ser completa.

De acordo com Araújo (2006, p. 45), evidenciação contábil é um conjunto amplo que pode ser estruturado de acordo com a necessidade dos diversos usuários, e refere-se aos diversos métodos que podem ser utilizados para que as informações estejam disponíveis aos usuários. Esses métodos foram apresentados por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 524 a 530) como:

- 1) Formato e disposição das Demonstrações Formais – a informação mais relevante e significativa deve, sempre, aparecer no corpo de uma ou mais demonstrações financeiras. Mas o formato e a disposição da demonstração podem ser, substancialmente, alterados para ressaltar certos tipos de informações não diretamente divulgados por meio de demonstrações tradicionais;
- 2) Terminologia e Apresentações detalhadas – tão importantes quanto a forma das demonstrações, no processo de divulgação, são as descrições usadas numa demonstração e o grau de detalhamento empregado. Termos técnicos podem ser úteis, caso possuam significados precisos, que sejam, geralmente, bem conhecidos, mas muitos termos técnicos, em contabilidade, carecem de um detalhamento.
- 3) Informações entre parênteses – as informações mais importantes devem ser apresentadas no corpo de uma demonstração financeira e não em notas explicativas ou quadros complementares. Explicações adicionais ou definições podem ser apresentadas como notas entre parênteses, após os títulos nas demonstrações;
- 4) Notas Explicativas – As notas explicativas possuem um lugar apropriado no processo de informação financeira, mas há o risco de se dar ênfase excessiva às notas explicativas como método de divulgação, ou ao seu uso como desculpa pelo fornecimento de demonstrações formais inadequadas;
- 5) Demonstrações e quadros complementares – para que os dados financeiros sejam sintetizados e apresentados numa demonstração com a concisão suficiente para serem compreensíveis para leitores, razoavelmente, bem informados, algumas das informações detalhadas importantes devem ser retiradas das demonstrações, sendo apresentadas em quadros complementares. Esses quadros são, às vezes, incluídos entre as notas explicativas, e outras vezes, numa seção após as demonstrações e as notas explicativas;
- 6) Parecer de Auditoria – o parecer dos auditores não é o lugar apropriado para divulgar informações financeiras importantes para a empresa, mas funciona como um método de divulgação relatar se o uso de métodos contábeis está de acordo com os métodos geralmente aceitos, o efeito significativo da substituição de um método por outro geralmente aceito, e diferenças de opiniões entre os auditores e o cliente quanto aos métodos contábeis utilizados nos relatório; e

- 7) Discussão e Análise pela Administração e Carta do Presidente – as demonstrações financeiras, juntamente com as notas explicativas, quadros e demonstrações complementares e o parecer da auditoria devem vir precedidos da carta do presidente da diretoria ou do presidente do conselho de administração relatando, por exemplo, resultados arbitrários causados pela convenção de dividir operações contínuas em períodos contábeis fixos, estimativas, julgamentos e hipóteses usados no processo de contabilidade financeira e incertezas significativas subjacentes a estimativas ou hipóteses.

Partindo do pressuposto que os itens citados, anteriormente, apresentam os dados financeiros relevantes e importantes, uma visão do significado dessa informação pode ser melhor apresentada em forma narrativa pela própria administração da empresa.

De acordo com Araújo (2006, p. 43), os métodos de evidenciação devem ser utilizados por qualquer tipo de organização, visando à consecução de seus objetivos, inerentes à publicação da situação patrimonial, econômica e financeira, fornecendo a seus principais usuários informações que dêem subsídio à sua tomada de decisão.

De acordo com Araújo (2006, p. 48-49), para que as informações constantes nos relatórios financeiros (informações contábeis mais informações sobre a gestão da administração) de entidades sem fins lucrativos sejam úteis, eles devem:

- Prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que as entidades propõem;
- Fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem;
- Informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à sua disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade;

- Evidenciar o fluxo de recursos postos à sua disposição, visando a sua continuidade e capacidade de cumprir com suas obrigações;
- Informar sobre as realizações da entidade, como meio de medir a eficiência de seus gestores, posto que os investidores, não sendo beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados, não os conhecem a fundo, exceto se por relatórios financeiros;
- Incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição;
- Informar como as entidades utilizam os recursos e de onde os mesmos provêm, e como isso, afetam sua liquidez;
- Incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a organização.

Cruz (2010, p. 34) informa que,

“dentro da perspectiva informacional e de relevância das informações, o ponto de partida para os estudos que relacionam doações e variáveis contábeis é de que as demonstrações contábeis das entidades do terceiro setor devem fornecer informações úteis para auxiliar os doadores em suas decisões de doação.”

Na sequência, Cruz (2010, p. 34) apresenta que a estrutura conceitual da contabilidade brasileira não prevê objetivos específicos para as demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos, logo o objetivo estabelecido no pronunciamento conceitual básico (CPC 2008) se aplica às demonstrações contábeis de entidades em geral, sendo o objetivo dessas demonstrações é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisões econômicas. De cunho genérico, esse objetivo ressalta a utilidade das informações para

decisões de vários tipos de usuários, sendo a ênfase dessa estrutura aos usuários de organizações com fins lucrativos como, por exemplo, a relevância do resultado para avaliação do desempenho da empresa. Mesmo assim, entende-se que, no contexto brasileiro, as demonstrações contábeis, também, devem fornecer informações úteis aos doadores, em suas decisões de contribuição.

Dessa forma, a comunicação informacional entre agente e principal, organização e usuários tem que ser a melhor possível visando reduzir a assimetria informacional e, conseqüentemente, atender aos objetivos e anseios de ambos.

Keating e Frumkin (2003, p. 4) apresentam uma visão estruturada do sistema de comunicação e avaliação da gestão das entidades sem fins lucrativos, possibilitando uma vigilância e monitoramento das ações da organização.



Figura 2 – *The Financial-Reporting System*

Fonte: Keating e Frumkin (2003, p. 4) com adaptações do autor

Os itens constantes na figura apresentada podem ser explicados da seguinte forma:

- a) atividades organizacionais: as atividades desenvolvidas pelas organizações sem fins lucrativos devem ser refletidas no sistema contábil;
- b) sistema contábil: possibilita a entidade, periodicamente, preparar e divulgar relatórios financeiros ou contábeis aos usuários, tais como investidores, credores, doadores, clientes e o governo;
- c) vigilância e monitoramento: visa assegurar que as atividades estão de acordo com os contratos existentes, que os registros contábeis estão refletindo as atividades, e que os relatórios estão em conformidade às normas de evidenciação;
- d) avaliação de desempenho: os usuários utilizam os relatórios divulgados para avaliar o desempenho da instituição;
- e) decisão sobre suporte e participação: a avaliação e desempenho contribuir para a orientação dos usuários em suas decisões sobre alocação de recursos ou participação nas entidades no futuro, conseqüentemente, essas decisões podem afetar as posteriores atividades da organização.

De acordo com a figura apresentada anteriormente, se a integração entre organização e usuários ocorrer desta forma irá facilitar o monitoramento por parte dos agentes principal, mas nem sempre tudo ocorre de maneira satisfatória e coerente com o objetivo das entidades sem fins lucrativos, ou seja, existe a possibilidade das informações estarem contrárias a real situação da organização, ou as informações possibilitam a identificação de ações incorretas.

Mead (2007), Mulligan (2007) e Britton (2008) apontam em seus estudos, que nos Estados Unidos da América (EUA), país onde se movimenta milhões de dólares anuais em recursos destinados às entidades sem fins lucrativos, ocorreram nos últimos anos escândalos no que se refere à má utilização de recursos por parte dos administradores (gestores) das entidades sem fins lucrativos. Dessa forma, a contribuição da Lei Sarbanes-Oxley que foi desenvolvida, especificamente, para entidades com fins

lucrativos, e que, segundo os autores, trouxe sucesso no que tange à confiabilidade das informações prestadas, é de grande importância no terceiro setor, e diversos estados norte-americanos já adotaram regras de governança corporativa para entidades sem fins lucrativos, como: criação do conselho de administração, comitês de auditoria, demonstrações examinadas por auditores independentes e assinatura do documento repassado ao órgão regulador do governo, pelo responsável pelas informações que em algumas entidades sem fins lucrativos é efetuada pelo CEO (*chief executive officer*) ou CFO (*chief financial officer*).

Os autores, ainda, apresentam que, essas exigências trouxeram ao mercado uma discussão acerca do custo- benefício, ou seja, para muitas entidades sem fins lucrativos o custo da exigência é superior ao benefício que o mercado terá, podendo citar como um benefício a confiabilidade das informações a serem disponibilizadas ao público.

Sendo assim, pode-se concluir que a expectativa com as severas imposições de alguns estados norte-americanos com a reforma do setor sem fins lucrativos, com imposição da Lei *Sarbanes-Oxley* no setor, é de que as arrecadações voluntárias para movimentação de fundos, nesse setor, aumente com a disponibilização de informações com um grau de confiabilidade maior, e que as fraudes que desencadearam escândalos no setor diminuam, consideravelmente. E ainda, a assimetria informacional entre o principal e agentes (gestores) das entidades sem fins lucrativos seja a menor possível.

2.4 – Regulação Contábil do Setor no Brasil

Em nosso País, a regulamentação contábil que trata, especificamente, da contabilização para as entidades sem fins lucrativos, baseia-se nas seguintes Normas Brasileiras Contábeis Técnicas (NBC T):

- NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas:

- NBC T 10.4 – Fundações (Resolução CFC N° 837/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe (Resolução CFC N° 838/99, de 22 de fevereiro de 1999);
- NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros (Resolução CFC N° 877/00, de 18 de abril de 2000, alterada pela Resolução CFC N° 926/01, de 19 de dezembro de 2001);
- NBC T 19 – Aspectos Contábeis Específicos
- NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais (Resolução CFC 1.143/08, de 21 de novembro de 2008).

As normas citadas acima tratam de assuntos específicos quanto à contabilização e evidenciação dos demonstrativos contábeis. No caso da evidenciação dos demonstrativos, a principal norma é a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

Até o presente momento, não foi editada ou alterada nenhuma NBC T relacionada às entidades do Terceiro Setor, contemplando às alterações da Lei 6.404/76. Desta forma, no tópico a seguir, serão apresentadas às diferenças específicas nas demonstrações contábeis para as entidades sem fins lucrativos, considerando às NBC T's citadas, anteriormente.

2.5 – Demonstrações Contábeis

De acordo com o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), que aprovou em 01/2008 o Pronunciamento Conceitual Básico, a partir do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements do International Accounting Standards Board (IASB)*, as demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades

diversas e objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Ernst & Young e Fipecafi (2009, p. 3) apresentam como objetivo dessas demonstrações, o fornecimento de informações sobre a posição financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, dando suporte a avaliações e tomadas de decisão econômica, bem como, apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados.

Considerando que a estrutura conceitual da contabilidade não diferencia os tipos de entidades, de acordo com Bettiol Júnior e Varela (2006, p. 7), o atendimento da demanda de *accountability* (prestação de contas) por parte das entidades sem fins lucrativos encontra-se, muitas vezes, prejudicado pelo fato de as demonstrações contábeis dessas entidades serem elaboradas a partir de modelos especificados pela legislação societária, conseqüentemente, atender às necessidades dos usuários de entidades com fins lucrativos.

As normas específicas (NBC T), já citadas anteriormente, ajustam algumas nomenclaturas e procedimentos específicos para o setor. Estes ajustes nas demonstrações podem ser identificados nas normas NBC T 3 e a NBC T 10.19 que trata, especificamente, das entidades sem finalidade de lucro.

Para o Balanço Patrimonial, as entidades sem fins lucrativos devem adotar a mesma estrutura das empresas privadas. A única alteração na evidenciação do Balanço Patrimonial pelas entidades sem fins lucrativos é a substituição da conta Capital Social por Patrimônio Social, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou

Déficit do Exercício, ambas pertencentes ao grupo Patrimônio Líquido, segundo a NBC T 10.19.

Nas entidades com fins lucrativos, denomina-se “Demonstração do Resultado do Exercício”, e nas entidades sem fins lucrativos, é denominada por “Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício”.

Martins (1983, apud OLAK e NASCIMENTO 2008, p. 73) enfatiza que:

“a palavra resultado não é tecnicamente incorreta de todo, mas carrega hoje muito o sentido de resultado em termos de lucro ou prejuízo; por isso está muito vinculada à entidade de fins lucrativos. Como não cabe falar em lucro ou prejuízo para as entidades de finalidades não lucrativas, e sim em Superávit ou Déficit, julgamos preferível essa outra denominação (Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades)”.

A Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, independentemente da terminologia adotada, é de fundamental importância para essas entidades por evidenciar, efetivamente, as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas empregadas nas atividades dessas entidades (OLAK e NASCIMENTO, 2000, p. 11).

Na evidenciação da mutação patrimonial, nas entidades com fins lucrativos tem-se “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido”. Nas entidades sem fins lucrativos, é denominada de “Demonstração das Mutações do Patrimônio Social” e apresenta algumas proibições na mutação patrimonial como: a não permissão da distribuição dos resultados alcançados, portanto, a não apresentação de mutações por dividendos. E até mesmo a mudança na nomenclatura em alguns termos como, por exemplo: integralização de patrimônio social, superávit ou déficit do exercício entre outros.

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos que foi extinta pela lei 11.638/07, para as entidades sem fins lucrativos sofre, apenas, ajustes de nomenclaturas, buscando identificar o objetivo social dessas entidades. Essa demonstração será objeto de estudo, neste trabalho, levando em consideração à época de análise dos dados das fundações privadas, objeto deste estudo.

Conforme apresentado no capítulo 2.3 – Informação Contábil e Evidenciação (*Disclosure*) das Demonstrações Contábeis, a teoria da mensuração e informação enfatiza a importância da qualidade e da quantidade de informações que atendam às necessidades dos usuários. Nos demonstrativos tradicionais (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício ou Superávit e Déficit do Exercício), não é possível a evidenciação de informações suficientes para o entendimento e interpretação por parte dos usuários, dificultando a tomada de decisões.

Neste sentido, os demonstrativos e quadros complementares cumprem o papel de dotar os usuários de uma melhor qualidade e quantidade de informações, e a Nota Explicativa se enquadra neste contexto.

De acordo com a NBC T 10.4.9, as Notas Explicativas constantes nas demonstrações contábeis das Fundações devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social. Além das informações que devem ser evidenciadas pelas entidades com fins lucrativos, devem ser evidenciados:

- ✓ as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;
- ✓ a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;

A NBC T 10.19 contempla que as demonstrações contábeis devem ser complementadas por Notas Explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- o resumo das principais práticas contábeis;
- os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- 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);
- as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- informações sobre os tipos de seguro contratados;
- 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;
- as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

As vantagens e desvantagens na utilização de notas explicativas podem ser enumeradas da seguinte forma:

QUADRO 6 - Vantagens e Desvantagens de Notas Explicativas

Vantagens	Desvantagens
Apresentar informação não quantitativa como parte do relatório financeiro.	Tendem a ser de difícil leitura e entendimento sem estudo considerável e, portanto, podem vir a ser ignoradas
Divulgar ressalvas e restrições a itens contidos nas demonstrações.	As descrições textuais são mais difíceis em termos de utilização para a tomada de decisões do que resumos de dados quantitativos nas demonstrações
Apresentar mais detalhes do que é possível nas demonstrações.	Por causa da crescente complexidade das empresas, há o risco de abuso das notas explicativas, em lugar do desenvolvimento apropriado de princípios visando à incorporação de novas relações e novos eventos nas demonstrações propriamente ditas
Apresentar material quantitativo ou descritivo de importância secundária.	

Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p. 525) com adaptações do autor

As vantagens e desvantagens apresentadas caracterizam a diversidade dos usuários que podem utilizar as notas explicativas para compreenderem as informações contidas nos demonstrativos financeiros.

2.6 – Retorno Social

Em nosso país, a estrutura da DRE é a mesma, tanto para entidades com e sem fins lucrativos, tornando, assim, a análise e avaliação prejudicadas para aquelas sem fins lucrativos, visto que o objetivo destas não está ligado, somente, ao desempenho econômico-financeiro, mas também, e principalmente, aos benefícios sociais que foram gerados a partir dos recursos captados.

Dessa forma, como medida de desempenho e avaliação da gestão das entidades sem fins lucrativos a medida do retorno social gerado é de suma importância, pois possibilita a mensuração do valor gerado para a sociedade com os recursos arrecadados.

Araújo *et al* (2005), Paula *et al* (2009) e Pace (2009) são estudos que trabalharam a avaliação do retorno social de entidades sem fins lucrativos utilizando a metodologia SROI – *Social Return on Investment*.

De acordo com Paula *et al* (2009, p. 135), a metodologia SROI foi desenvolvida pela fundação americana, *The Roberts Enterprise Development Fund* (REDF), com o objetivo de quantificar o valor econômico e social criado com o investimento em entidades sem fins lucrativos.

Nessa metodologia, o foco principal é identificar a criação do valor econômico, valor social e valor socioeconômico, partindo do pressuposto que existem entidades sem fins lucrativos que praticam atividade econômica e atividade social, e outras que praticam somente atividade social.

QUADRO 7 - Medidas de Valor da Metodologia SROI

MEDIDAS DE VALOR		
TIPO DE VALOR CRIADO	MEDIDA	DEFINIÇÃO
Econômico	Valor do Negócio	Valor presente dos excedentes de caixa gerados pela atividade de negócio da entidade (exclui os custos pela causa social e os subsídios e doações).
Social	Valor da Causa Social	Valor presente da receita adicional e da redução de custos para o governo, gerados pela atividade social reduzidos dos custos desta atividade.
Sócio-Econômico	Valor do Conjunto	Valor do Negócio + Valor da Causa Social – Dívida de Longo Prazo.

Fonte: Paula *et al* (2009, p. 142)

Para a identificação do valor social, é de suma importância a identificação do custo de oportunidade dos serviços oferecidos de forma gratuita à sociedade.

Custo de oportunidade pode ser conceituado segundo Catelli (2001, p. 389), como sendo

“ao valor de determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra, capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia, quando da escolha de uma alternativa”.

No caso específico das entidades sem fins lucrativos, deve-se considerar que a missão da entidade é a prestação de serviços para o desenvolvimento do bem-estar social da coletividade e que se não existisse esse serviço o cidadão buscaria o menor preço de mercado para a contratação dos serviços. Esse menor preço de mercado pode ser considerado como parâmetro para identificação do custo de oportunidade das entidades sem fins lucrativos, visto que esse valor não se transformará em receita, e contribui à sociedade.

De acordo com Pace (2009, p. 139 e 140), o SROI não tenta capturar e quantificar todos os aspectos da criação de valor de um programa sem fins lucrativos, visto que o valor social é criado quando recursos, insumos e programas de ação são combinados para trazer melhoria de vida aos indivíduos ou à sociedade, e muitos destes fatores, não podem ser traduzidos em valores monetários, como o aprimoramento de habilidades e competências, ou a experiência adquirida pela execução de um trabalho voluntário.

Diante das informações necessárias para o cálculo do SROI, torna-se necessária uma evidenciação do custo de oportunidade em notas explicativas, bem como, o valor do benefício auferido pela entidade sem fins lucrativos quanto à isenção/imunidade tributária, pois assim, pode-se comparar o retorno social gerado pela gratuidade em relação aos benefícios auferidos. As informações do custo de oportunidade e de benefícios tributários auferidos não são contempladas nas demonstrações contábeis, por isso, a importância de se destacar esses itens nas Notas Explicativas. As demais informações constam das demonstrações contábeis (BP e DRE).

2.7 – Estudos sobre evidênciação em entidades sem fins lucrativos

Conforme citado no início desse capítulo (capítulo 2 – Referencial Teórico), dentre os trabalhos (teses e dissertações) sobre evidênciação contábil desenvolvidos nos últimos cinco anos destacaram-se TORRES (2007), SILVEIRA (2007), LIMA (2009) e CRUZ (2010).

Neste tópico será apresentado um resumo dos trabalhos dando maior ênfase a Silveira (2007), cujo modelo de evidênciação será utilizado nesta pesquisa.

2.7.1 – Estudo de Torres (2007)

No estudo, Torres analisou se o SICAP pode ser considerado um instrumento de *accountability*, tendo como amostra as fundações privadas de Ribeirão Preto.

Para atingir o objetivo da sua pesquisa, foram analisados os dados constantes no SICAP referente à prestação de contas no período de 2002 a 2005. Inicialmente, o número de fundações totalizavam 19 (dezenove), mas considerando a necessidade de pelo menos 03 anos de prestações de contas o número foi reduzido para 10 (dez) fundações.

Torres, também, utilizou a entrevista em seu estudo, tendo como público, o Promotor de Fundações da cidade de Ribeirão Preto, entrevista essa semi-estruturada, e também com os responsáveis pelas prestações de contas das fundações, por meio de entrevista estruturada.

Por meio da análise das informações contidas no SICAP, o autor apresentou a evolução dos seguintes itens: Receita, Ativo, Patrimônio Social, Superávit/Déficit e Valor Adicionado.

Na entrevista com o promotor, o foco foi nos seguintes itens: a) sobre o SICAP, b) impressões dos dados do SICAP, c) o SICAP como controle, d) treinamento do SICAP, e) interação entre o SICAP e o usuário (Ministério Público), f) obrigatoriedade da utilização do SICAP e g) percepções do Promotor em relação às informações obtidas.

Quanto à entrevista com os responsáveis pelas prestações de contas das fundações os itens foram: a) o SICAP, b) impressões dos dados do SICAP, c) o SICAP como sistema de controle, d) treinamento/suporte do SICAP e e) perguntas específicas às fundações.

O estudo permitiu concluir que:

- a) O SICAP é um sistema bem completo, e por muitas vezes repetitivo, capaz de gerar vários tipos de informações, mas que são perdidas por falta de conhecimento ao se trabalhar com a base de dados do sistema, e por falta de conhecimento dos usuários para efetuar a prestação de contas.
- b) Uma falha apontada é que de tão abrangente, muitas vezes não se encaixa na contabilidade de fundações de menor porte. Por outro lado, não é maleável à informações de fundações de grande porte, que muitas vezes necessitam de contas específicas para demonstrarem seu patrimônio e resultados.
- c) Devido ao pequeno número de fundações analisadas, não foi possível verificar o SICAP como instrumento de *accountability* das fundações privadas da comarca de Ribeirão Preto. Foi possível identificar que o sistema mostra-se falho em relação ao controle de finalidade da fundação, e aceitável em relação ao controle de patrimônio das fundações.

- d) O sistema tem um enorme potencial para servir de instrumento de *accountability*, mas não está sendo explorado pelas fundações e Ministério Público.

2.7.2 – Estudo de Silveira (2007)

No estudo, Silveira analisou o nível de evidenciação contábil das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa, e se as demonstrações contábeis estão em conformidade com as normas contábeis.

Para Silveira atingir o objetivo de seu estudo, criou um modelo com alguns níveis, e nos níveis, algumas variáveis, que possibilitaram a identificação do nível “evidenciação contábil”.

Os itens selecionados para análise são separados em três níveis de análise.

- a) Perfil das entidades analisadas – visa identificar o perfil das entidades analisadas e é composto pelos seguintes itens:

QUADRO 8 - Modelo Silveira – Perfil das entidades analisadas

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?

Fonte: Silveira (2007)

- b) Meios de evidenciação analisados – visa identificar se as fundações utilizaram todos os meios de evidenciação previstos na prestação de contas para análise e é composto pelos seguintes itens:

QUADRO 9 - Modelo Silveira – Meios de evidenciação analisados

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 NBCT 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 Normas Explicativas?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 a)

Fonte: Silveira (2007)

- c) Verificação de itens evidenciados – visa avaliar a completude das formas de evidenciação utilizadas e é composto pelos seguintes itens:

QUADRO 10 - Modelo Silveira – Verificação de itens evidenciados

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	Balço 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	Balço Patrimonial
3	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	Balço Patrimonial
4	A fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balço Patrimonial?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.7	Balço Patrimonial
5	A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balço Patrimonial?	NBC T 3 - item 3.2.2.12	Balço Patrimonial
6	A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Balço Patrimonial
7	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	Balço 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, i)	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 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	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
20	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 as 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 segregadora, e os benefícios fiscais gozados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, l)	Notas Explicativas

Fonte: Silveira (2007)

Com a segregação nos níveis citados, anteriormente, exceto o primeiro nível (perfil das entidades), 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 apresentou o nível de evidenciação contábil das informações e adequação às normas de cada fundação.

Todos os dados para análise foram colhidos do SICAP. A pesquisa abrangeu as fundações de Santa Catarina, e a amostra foi identificada após a estratificação de todo o universo, por área de atuação. Após esta estratificação, identificou-se que o maior volume de Fundações encontra-se na área de Educação e Pesquisa. Diante desta relevância, optou-se por este grupo para o estudo propriamente dito.

Sendo assim, a amostra de fundações analisadas foi composta pelas fundações que atuam na área de Educação e Pesquisa, e que prestaram contas, nos anos de 2004, 2005 e 2006.

O universo total foi de 65 fundações, no entanto, apenas 39, ou seja, 60% tiveram suas prestações de contas analisadas, no estudo. A exclusão das 26 Fundações deu-se pelos motivos de não terem apresentado prestação de contas em algum dos exercícios citados acima, e aquelas que apresentaram informações zeradas pelo motivo de não desenvolverem ativos, nos exercícios analisados.

Seu estudo permitiu concluir que, as fundações deixam de evidenciar itens muito importantes. Tendo como exemplo, contabilização de recursos com 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. Outro ponto identificado foi a utilização de contas genéricas para a contabilização de valores, o que prejudica a transparência. A utilização de notas explicativas é recurso, praticamente, ignorado pelas fundações. Em termos gerais, apenas 23% dos itens previstos foram apresentados em

Notas Explicativas. E segundo o autor, o item que mais reflete o resultado de toda a pesquisa foi a não apresentação em Notas Explicativas, por nenhuma fundação, de suas receitas com e sem gratuidades ou os benefícios fiscais utilizados.

Concluindo dessa forma, que o nível de evidenciação contábil das Fundações Privadas de Santa Catarina que atuam no setor de Educação e Pesquisa, é baixo, segundo seu modelo.

2.7.3 – Estudo de Lima (2009)

Lima (2009) buscou examinar no seu estudo o índice de *disclosure* das informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas do Brasil (IESFB) a luz da Teoria da Divulgação. Foram analisadas 146 IESFB cadastradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), e utilizou-se informações disponíveis no site do Ministério da Justiça.

Para chegar ao índice de *disclosure* utilizou-se o modelo de Coy, Dixon e Tower (2001) denominado (DAM-Score), em que foi necessário efetuar adaptações decorrentes da realidade brasileira.

Os itens constantes, neste índice, são apresentados a seguir:

- a) Visão geral – visa avaliar uma visão geral da instituição.
- b) Desempenho dos serviços – visa avaliar o nível de desempenho dos serviços oferecidos pela instituição.
- c) Desempenho financeiro – visa avaliar as informações financeiras da instituição.

- d) Situação física e financeira – visa avaliar a situação física e financeira da instituição

QUADRO 11 - Modelo Lima – Itens que compõem o modelo

I - Visão Geral	Pesos
01 - Demonstração dos objetivos	3
02 - Relatório descritivo/revisão geral	3
03 - Resumo dos fatos e números	1
04 - Revisão financeira	1
05 - Políticas contábeis	2
06 - Informações da diretoria	1
II - Desempenho dos serviços	Pesos
07 - Número de estudantes	3
08 – Formandos	2
09 - Emprego/destino dos estudantes da educação	1
10 – Publicações	3
11 - Percentual de estudantes na faculdade	3
12 – Metas	2
III - Desempenho Financeiro	Pesos
13 - Demonstração das Operações – DRE	3
14 – Depreciação	1
15 - Informações Orçamentárias	2
16 - Custo unitário por estudantes	2
17 - Demonstração do Fluxo de Caixa	2
18 - Subsídio para pesquisa	2
19 - Alocação de overhead	2
IV - Situação Física e Financeira	Pesos
20 - Balanço Patrimonial	3
21 - Faculdade/funcionários	3
22 – Biblioteca	2
23 – Investimentos	1
24 - Compromissos e contingências	2
25 - Emprego igualitário e oportunidades educacionais	2
26 - Uso da edificação	1
TOTAL DOS PESOS	53

Fonte: Lima (2009)

O detalhamento de cada item encontra-se no Apêndice A.

Seu estudo possibilitou concluir que:

- a) Mesmo apresentando limitações, o IDIESFB possibilitou conhecer a realidade das instituições que atuam no Brasil, e obter uma visão de quais e que tipo de informações elas estão divulgando.
- b) Verificou-se que a maioria das IESFB pesquisadas, somente, apresenta *disclosure* obrigatório, o que demonstra a pouca preocupação das instituições com o *disclosure* voluntário.
- c) Quanto à associação entre as características corporativas e o nível de *disclosure* das instituições de ensino superior pesquisadas, foi possível identificar que existe relação, apenas, entre os índices de *disclosure* e as características corporativas “gratuidade” e “subvenção”, não se observando associação entre esses índices e as demais variáveis (tamanho, localização, benefícios fiscais e alavancagem).

2.7.4 – Estudo de Cruz (2010)

O objetivo da pesquisa de Cruz (2010) foi investigar relevância da informação contábil para explicar os investimentos privados em entidades do terceiro setor brasileiro, qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), através da análise da relação entre a informação proveniente da contabilidade e as doações e contribuições privadas.

A base de dados utilizada na pesquisa foi o Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública do Ministério da Justiça (CNEs/MJ). Anualmente, as OSCIP's encaminham as prestações de contas ao Ministério da Justiça através do CNEs/MJ, que, após aprovada pela Coordenação de Entidades Sociais, são disponibilizadas ao público para consulta, no próprio site do Ministério da Justiça.

A amostra inicial do estudo partiu das instituições brasileiras qualificadas como OSCIP que divulgaram suas informações contábeis referente aos anos-base de 2006 e 2007, que totalizaram o número de 905 (novecentas e cinco).

Para se chegar à amostra, foram analisadas as OSCIP's que atenderam, simultaneamente, a três critérios:

- a) existência de doações e contribuições privadas representativas em relação às receitas totais (superiores a 10% da receita total);
- b) apresentação dos custos de projetos; e
- c) apresentação de despesas administrativas diferentes de zero.

Do número inicial, 905 instituições, 124 (cento e vinte e quatro) atenderam aos critérios acima e compuseram a amostra total do estudo.

Seu estudo possibilitou concluir que:

- a) A informação contábil que comunica a eficiência operacional da OSCIP é relevante para explicar os investimentos privados institucionais e não a individuais, o que contraria os achados de pesquisas realizadas em países mais desenvolvidos;
- b) A informação emanada da contabilidade tem um baixo poder explicativo;
- c) Existe uma relação significativa entre a informação contábil, que sinaliza a reputação da OSCIP, e as doações e contribuições privadas;
- d) Os investidores sociais mais informados são mais sensíveis às variáveis contábeis, isso indica que esforços de órgãos reguladores, e do próprio governo, no sentido de reduzir os custos dessas informações devem ser proveitosos;

- e) O baixo poder explicativo da informação contábil pode indicar a necessidade de evidenciar outros elementos que comuniquem o desempenho da instituição e aprimoramento das informações geradas pela contabilidade voltadas, como por exemplo, a separação das despesas por atividades e por categoria funcional.

3 – METODOLOGIA

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva. Segundo Vergara (2007, p. 46), a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno.

Desta forma, este estudo irá descrever o setor das fundações privadas no município de Belo Horizonte, buscando identificar qual é o nível de evidenciação contábil dessas por meio das informações contidas no SICAP, baseando-se no estudo realizado por Silveira (2007) e seu respectivo modelo, adequadamente, ajustado.

Quanto aos meios serão utilizadas técnicas, além da pesquisa bibliográfica, como a documental, para busca de dados e observação direta das demonstrações contábeis e relatórios de atividades, como item complementar, que se dará por meio de levantamento de dados e relatórios do SICAP. Dessa maneira, buscar-se-á o máximo de dados que comporão o conjunto a ser analisado, para fins de relacionamentos possíveis com o fenômeno e com o objetivo da pesquisa, que é o de identificar o nível de evidenciação contábil das fundações privadas, do município de Belo Horizonte.

3.1 – População e Amostra

Segundo Beuren (2008, p. 118), população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo. A população não se refere, apenas, a um grupo de pessoas sobre as quais se pretende conhecer, mas a uma coleção de unidades como: os seres humanos, os países, os fatos sociais, as empresas públicas ou privadas e objetos diversos.

Amostra é definida por Marconi e Lakatos (2002) como um subconjunto da população, uma parcela, convenientemente selecionada, do universo a ser pesquisado. Richardson (1999) infere que cada unidade ou membro de uma população, ou universo, denomina-se elemento, e quando se toma certo número de elementos para averiguar algo sobre a população, está se falando em amostras.

Dessa forma, a população desta pesquisa são as fundações privadas do Município de Belo Horizonte e, a amostra as fundações privadas do município de Belo Horizonte, cuja atividade principal é o setor de Educação e Pesquisa. O critério de escolha desse setor pode ser demonstrado pela tabela a seguir:

TABELA 1 – Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte em 2009, por área de atuação

Atividade Principal Predominante	Quantidade	Percentual
Educação e Pesquisa	40	32,26%
Assistência Social	31	25,00%
Saúde	17	13,71%
Cultura	14	11,29%
Outros	11	8,87%
Desenvolvimento e Habitação	3	2,42%
Defesa de Direitos e Atuação Política	2	1,61%
Intermediários Filantrópicos e Promoção de Voluntariado	2	1,61%
Meio Ambiente e Animais	2	1,61%
Emprego e Capacitação	1	0,81%
Religião	1	0,81%
TOTAL	124	100,00%

Fonte: Base de dados de fundações do Ministério Público de Belo Horizonte

De acordo com o cadastro do Ministério Público de Belo Horizonte, o número de fundações ativas em 31/12/2010 é de 124 fundações. O motivo da escolha da atividade principal predominante o setor Educação e Pesquisa, deve-se ao fato da maior representação (32,26%), em relação ao total de fundações. Portanto, trata-se de uma amostra intencional.

Serão analisados os dados, no período de 2006 a 2009, de acordo com a disponibilidade e acesso cedidos.

Das 40 fundações, cuja atividade principal é Educação e Pesquisa, foram excluídas 12 fundações por não apresentarem prestação de contas em algum exercício social, no período de 2006 a 2009, restando portanto, somente 28 fundações analisadas.

3.2 – Tabulação dos Dados

Para o levantamento dos dados, foram necessários vários encontros com a Procuradoria do Ministério Público de Belo Horizonte, que resultou na elaboração de 02 documentos que constam no Apêndice B e C. Documentos esses, que demonstram o motivo da pesquisa e seus resultados esperados, e a assinatura do Termo de Confidencialidade das informações recebidas, bem como a citação de qualquer nome das fundações neste trabalho.

Diante da confidencialidade, foi necessária a codificação das fundações objeto desta pesquisa, para facilitar a indicação ao leitor quando das análises dos dados e resultados. A listagem com a codificação de cada fundação encontra-se no Apêndice D deste trabalho, sendo que foram atribuídos a numeração de 1 a 28 a cada uma delas.

O acesso aos dados deu-se através da consulta ao sistema SICAP Administrador, disponível nas dependências do Ministério Público, e com a gravação dos dados específicos para a utilização na pesquisa em meio magnético (dados tabulados em planilha eletrônica).

O SICAP possibilita a identificação dos seguintes dados, de acordo com a sua estrutura:

QUADRO 12 – Estrutura SICAP

Dados Cadastrais	Cadastro
	Endereço Principal neste Estado
	Outros Endereços
	Instituição
	Dotação Inicial
	Identificação
	Estatuto, Contrato Social e Regime Interno
	Finalidade
	Registros
	Representante Legal da Instituição
	Gestão
Informações dos Integrantes/Membros dos Órgãos da Instituição	
Demonstrativos Financeiros	Informações sobre o porte da Instituição
	Demonstrativos Financeiros (Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit/Déficit, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos)
	Composição do Ativo Não Circulante
	Informações dos Demonstrativos Financeiros
	Auditorias e Pareceres
	Ações Judiciais ou Processos Administrativos
	Plano de Contas da Instituição
Espelho da DIPJ	DIPJ – Ativo
	DIPJ – Passivo
	DIPJ - Origens e Aplicações
	DIPJ – DIRF
Valor Adicionado	Demonstração do Valor Adicionado
Fontes de Recursos	Demonstrativo de Fontes de Recursos
	Financiamento com Recursos do Orçamento Público
	Mantenedores da Instituição
	Doações Recebidas
Relatório das Atividades Desenvolvidas	Orçamento
	Aspectos da Gestão
	Relatório de Atividades
	Doações Realizadas
Informações Sociais	Recursos Humanos
	Voluntariado Externo
Importações/Exportações	Importações/Exportações
Opiniões sobre o Sistema	Sobre o SICAP
	Sobre a Prestação de Contas
Preenchimento do SICAP	Responsável pelo preenchimento
	Observações, comentários ou Explicações

Fonte: Sistema SICAP – Versão 2010

O SICAP tem quatro módulos: coletor, promotor, administrador e exportador. No módulo “coletor”, as fundações preenchem as informações que equivalem à prestação de contas. No módulo “promotor”, é possível a análise de forma simplificada da prestação de contas enviada pela fundação. No módulo “administrador”, os técnicos do

Ministério Público utilizam todas as informações prestadas pelas fundações, o que lhes permite emitir um relatório de análise. No módulo “exportador”, os dados das prestações de contas são enviados para a FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, como contrapartida do convênio firmado entre a fundação e o Ministério Público.

Assim, utilizou-se o mesmo módulo que é objeto de uso pelo Ministério Público, aqui considerado como o *stakeholder* (principal) mais interessado nos dados e informações contábeis das Fundações.

3.3 – Tratamento e Análise dos Dados

Os dados foram tabulados e receberam um tratamento analítico, o que possibilitou o seu mapeamento e aplicação do modelo de Silveira (2007), sendo necessário efetuar algumas adaptações visando atingir os objetivos desta pesquisa.

No nível “perfil das entidades analisadas”, os itens “A fundação é uma universidade?” e “A fundação está localizada em qual município” foram excluídos do modelo, visto que nessa pesquisa, o município já está, totalmente, delimitado ao município de Belo Horizonte e pelo sistema SICAP, utilizado pelas fundações desse município, não é possível identificar se a fundação pertencente à atividade Educação e Pesquisa, é uma universidade ou não.

Os itens “A fundação tem isenção da cota patronal do INSS?” e “A fundação tem contabilidade própria?” foram excluídos, pois o SICAP utilizado pelas fundações privadas do estado de Minas Gerais não contempla este tipo de informação.

No nível “meios de evidenciação analisados” e “verificação de itens evidenciados”, foram excluídos itens específicos do Ministério Público de Santa Catarina, que não são contemplados no SICAP do Ministério Público de Minas Gerais. São eles:

- A fundação apresentou Demonstrativo de Fonte de Recursos?
- A fundação apresentou a Relação Anual de Informações Sociais?
- A fundação evidenciou, na Demonstração de Superávit ou Déficit, todas as fontes de recursos que são receitas?
- 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?

E também, foi excluído o item “A fundação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?”. A norma NBC T 10.19.2.6, tem a seguinte redação: “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”. As informações constantes no SICAP e fornecidas pelas fundações privadas do município de Belo Horizonte, não permitem identificar se as receitas de doações, subvenções e contribuições, recebidas durante o exercício social, foram aplicadas em atividades específicas ou não. Desta forma, optou-se pela exclusão desse item do modelo original.

Com estas alterações, o modelo utilizado apresentou os seguintes itens:

Perfil das Entidades Analisadas

Esse item tem como objetivo identificar o perfil da entidade possibilitando uma segregação e comparação posterior à coleta e análise dos dados.

QUADRO 13 – Itens de Verificação para identificação do perfil das entidades

Ordem	Item de Verificação
1	A fundação atua em que área?
2	A fundação tem qual tamanho?
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 contrata auditoria independente?

Meios de Evidenciação Analisados

O meio de evidenciação utilizado no quadro a seguir tem como objetivo verificar quais demonstrações e relatórios as entidades utilizam para evidenciar a sua situação patrimonial, financeira, econômica, esclarecer critérios utilizados e até mesmo as atividades desenvolvidas ao longo do exercício social.

QUADRO 14 – Itens de Verificação para identificação dos meios de evidenciação analisados

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 NBCT 10.19 - item 10.19.3.3
6	A fundação apresentou Relatório de Atividades, em complemento às Normas Explicativas?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 a)

Verificação de Itens Evidenciados

Os tópicos do item anterior, Meios de evidenciação utilizados, devem ser analisados de forma individualizada e com detalhes a cerca das principais operações/apresentações, e também do nível de informação que é fornecida nos mesmos.

QUADRO 15 – Itens de Verificação para identificação dos itens evidenciados

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	Balanco Patrimonial
2	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	Balanco Patrimonial
3	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	Balanco Patrimonial
4	A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 3 - item 3.2.2.12	Balanco Patrimonial
5	A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Balanco Patrimonial
6	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	Balanco Patrimonial
7	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
8	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
9	A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, i)	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Ordem	Item de Verificação	Base Normativa	Demonstração Contábil
10	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
11	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 aplicações dos recursos?	NBC T 3 - item 3.6.2.1, c)	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
12	A fundação utiliza Regime de Competência em sua contabilidade?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
13	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
14	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
15	A fundação registra despesas com encargos sociais?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
16	A fundação registra despesas de INSS referentes a prestação de serviços de terceiros?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
17	A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
18	A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
19	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
20	A fundação apresentou critérios para reavaliação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 b)	Notas Explicativas
21	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
22	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

Ordem	Item de Verificação	Base Normativa	Demonstração Contábil
23	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
24	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas suas receitas com e sem gratuidade de forma segregadora, e os benefícios fiscais gozados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, l)	Notas Explicativas

Seguindo o mesmo critério de Silveira (2007), para cada aspecto levantado nos itens “Meios de Evidenciação Analisados” e “Verificação de Itens Evidenciados”, à sua adequação foi atribuída uma pontuação. A soma das pontuações de todos os itens verificados apresenta o nível de evidenciação da fundação.

A escala de pontuação seguiu os seguintes parâmetros:

- a) Sim, a fundação executa a prática adequada – Pontuação “1”
- b) Não, a fundação não executa a prática adequada – Pontuação “0”

Em alguns casos, a fundação não é obrigada a evidenciar a informação. Exemplo: “A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?” Se a fundação não apresentou saldo na conta retificadora do ativo “Provisão para crédito de liquidação duvidosa” ela não é obrigada a apresentar nas suas notas explicativas o critério utilizado para o cálculo. Dessa forma, nos casos em que a prática não pode ser verificada, porque não cabia a fundação executá-la, não foi atribuída nenhuma pontuação. Nesse caso, o número de itens evidenciados pode ser variável em relação à fundação analisada.

4 – ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são demonstrados os resultados apurados na análise dos dados coletados.

Os resultados demonstram, principalmente, o nível de evidenciação das fundações privadas do município de Belo Horizonte, especificamente as de atividade predominante de Educação e Pesquisa, levando em consideração os dados contidos no SICAP, os quais são inseridos pelas próprias fundações (agentes, para este contexto). Essas informações são utilizadas pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais (principal, para este contexto), no intuito de realizar o acompanhamento das mutações patrimoniais ocorridas nessas fundações, bem como seu velamento (processo de monitoramento).

Também, serão apresentados outros resultados que contribuem para um melhor entendimento da análise efetuada, como: *ranking* com as cinco “melhores” e “piores” fundações definidas pelo critério de evidenciação (maiores e menores percentuais do índice), número de prestações de contas retificadas, análises do perfil, meios de evidenciação e outros itens evidenciados pelas fundações.

De acordo com o objetivo principal deste trabalho, o nível médio de evidenciação das fundações privadas do município de Belo Horizonte, que tem a atividade principal “Educação e Pesquisa”, de acordo com as análises dos dados, pode ser visualizado na TABELA 2.

TABELA 2 – Nível de Evidenciação

Média			
2006	2007	2008	2009
69,17%	71,46%	71,59%	71,36%
Máximo			
2006	2007	2008	2009
83,33%	84,00%	88,00%	87,50%
Mínimo			
2006	2007	2008	2009
56,00%	51,85%	53,85%	44,44%

Em média, houve uma oscilação no período de 2006 a 2009, sendo que em 2009, apesar de uma queda em relação a 2008, o nível médio de evidenciação praticamente se manteve em relação aos anos de 2008 e 2009. Analisando a evolução do número de itens avaliados, na média, tem-se: 2006 (24), 2007 (25,07), 2008 (24,82) e 2009.(24,64). Isso demonstra que, em média, o número de itens avaliados está se reduzindo a cada ano, conseqüentemente o nível de evidenciação está se reduzindo também.

O resultado individual, do nível de evidenciação, de cada fundação encontra-se no APENDICE E.

O ranking das cinco “melhores” e “piores” fundações em termos de evidenciação (maiores e menores percentuais), pode ser visualizado nas TABELAS 3 e 4. Por meio dessa análise, foi possível comparar se estas se enquadravam dentre as maiores e menores em termos de Ativo Contábil e se tiveram suas demonstrações auditadas.

TABELA 3 – Cinco “Melhores” Fundações em termos de Evidenciação, por ano

	2006	2007	2008	2009
1° Lugar	22	22	22	28
2° Lugar	10	3	2	22
3° Lugar	3	7	21	1
4° Lugar	5	11	11	14
5° Lugar	19	26	19	16

Obs.: os números referem-se ao código atribuído a cada Fundação da amostra das 28 utilizadas na pesquisa.

Entre as cinco “melhores” no período de 2006 a 2009, apenas a fundação codificada com o n° 22 esteve presente em todos os anos do período em análise. Essa fundação não apresentou o maior valor em termos de Ativo Contábil, e nem tão pouco, suas demonstrações foram auditadas. O nível médio de evidenciação da fundação de n° 22, considerando o período de 2006 a 2009, foi de 84,83%. O valor ano a ano foi de: 2006 (83,33%), 2007 (84,00%), 2008 (88,00%) e 2009 (84,00%).

TABELA 4 – Cinco “Piores” Fundações em termos de Evidenciação, por ano

	2006	2007	2008	2009
24° Lugar	6	25	24	9
25° Lugar	12	6	23	4
26° Lugar	18	12	12	25
27° Lugar	25	28	25	24
28° Lugar	13	13	13	13

Obs.: os números referem-se ao código atribuído a cada Fundação da amostra das 28 utilizadas na pesquisa.

Entre as cinco “piores” no período de 2006 a 2009, duas fundações codificadas com o n° 13 e 25, estiveram presentes em todos os anos do período em análise. A fundação de n° 13, ao contrário da de n° 22, tem suas demonstrações auditadas e fundação de n° 25 não tem suas demonstrações auditadas. A Fundação de n° 13 apresenta um “Ativo Contábil” em torno de R\$1.100 mil, e a fundação de n° 25 R\$5.088 mil, em 2009, sendo

que o maior foi aproximadamente de R\$312 milhões e o menor de R\$15 mil. O nível médio de evidenciação da fundação de nº 13 e a de nº 25 encontra-se no APÊNDICE E.

As prestações de contas enviadas ao Ministério Público podem ser retificadas, fato este que pode contribuir para uma melhor evidenciação das informações. A TABELA 5 demonstra o número de prestações de contas retificadas em cada ano e o percentual em relação ao número de fundações analisadas.

TABELA 5 – N° de Prestações de Contas Retificadas

Ano	N° de Prestações de Contas Retificadoras	% em relação ao total de Fundações
2006	10	35,71%
2007	11	39,29%
2008	6	21,43%
2009	2	7,14%

O número de prestações de contas retificadas está diminuindo ao longo do período, mas isto não deveria ser considerado “bom ou ruim”, pois, o mais importante é que a informação ao Ministério Público seja correta e confiável, possibilitando uma análise das mutações e o acompanhamento das mesmas por ele, que atua com maior ênfase e que tem um papel muito definido nesse processo de *accountability*. Ve-se que houve um crescimento da melhoria do processo de entrada de dados por parte das fundações, o que é uma indicação de que as mesmas tem conhecimento de como utilizar o sistema, o que lhes possibilitaria até a inserção de dados e informações para um *disclosure* voluntário. Com isso, não se pode dizer que as Fundações não tenham condições de prestar suas informações, uma vez que essa redução de retificações indica uma melhoria dessa parte do processo. Não foi objeto de pesquisa, contudo, identificar se houve alguma atuação do Ministério Público para que essas retificações reduzissem, por meio de algum tipo de atuação pontual neste item.

Nos próximos itens, serão apresentados os resultados por nível de análise seguindo a segregação do modelo detalhado no Capítulo 3 – Metodologia.

4.1 – Perfil das Fundações Analisadas

Levando em consideração que o modelo utilizado nesta pesquisa apresenta no item “Perfil das Fundações Analisadas” os seguintes itens: “A fundação tem qual tamanho?”, “A fundação tem quantos empregados?”, “A fundação tem Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social?”, “A fundação tem título de Utilidade Pública Federal” e “A fundação contrata auditoria independente”, os próximos gráficos e tabelas demonstram o resultado alcançado diante dos dados analisados.

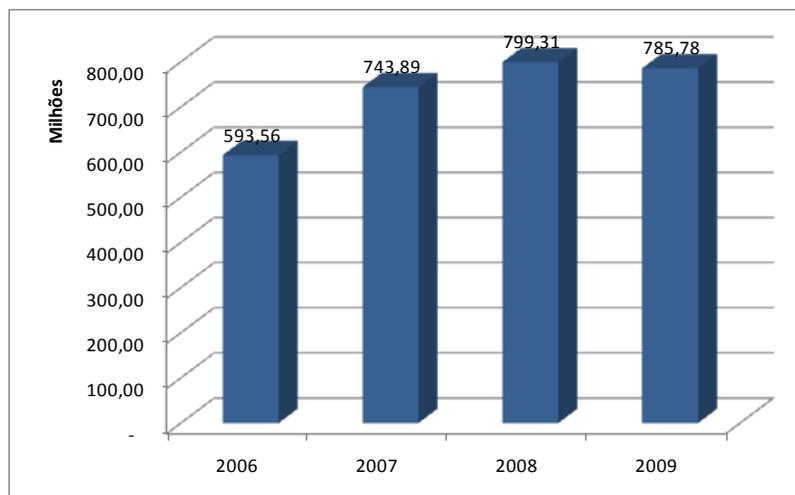


GRÁFICO 1 – Evolução do Ativo Total das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

O Ativo Total ao longo do período apresentou um crescimento até o ano de 2008 e uma pequena queda no ano de 2009. Pode-se concluir que o volume de recursos teve um aumento considerável, de 2006 a 2009, de 32,38%, representando um valor de R\$192 milhões.

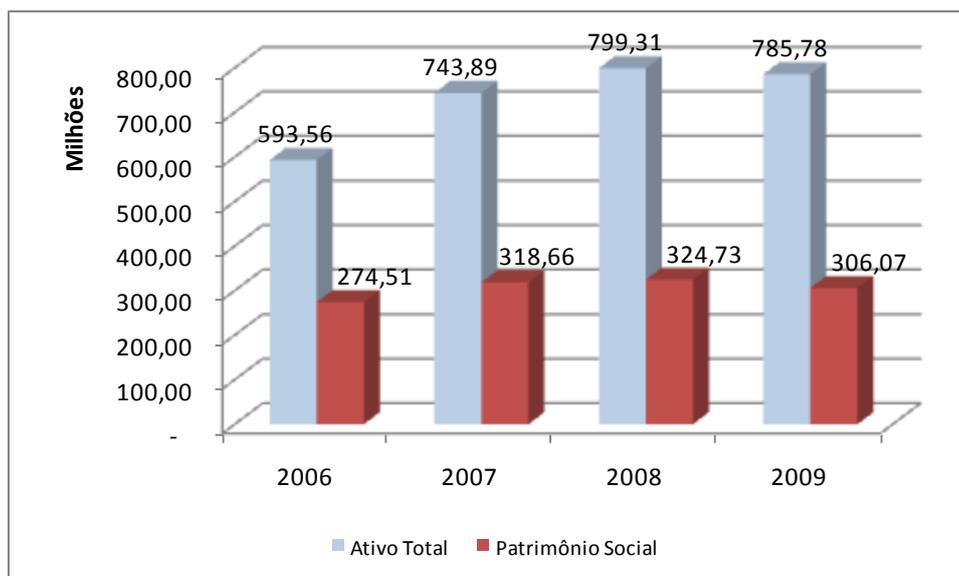


GRÁFICO 2 – Evolução do Ativo Total e Patrimônio Líquido Social das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

Comparando o ativo total e o patrimônio líquido social, percebe-se que os mesmos apresentam a mesma relação em termos de crescimento e queda, demonstrando que as movimentações não apresentam apenas uma ligação de ativo e obrigações com terceiros, mas também, a uma parte agregada ao patrimônio que pode ser advinda de aumentos patrimoniais ou do próprio resultado auferido pela fundação. Considerando o GRÁFICO 3, essa última hipótese não pôde ser confirmada.

As alterações nas receitas e despesas auferidas pelas fundações estão demonstradas no GRÁFICO 3, onde é possível identificar os valores acumulados das receitas e despesas a cada ano.

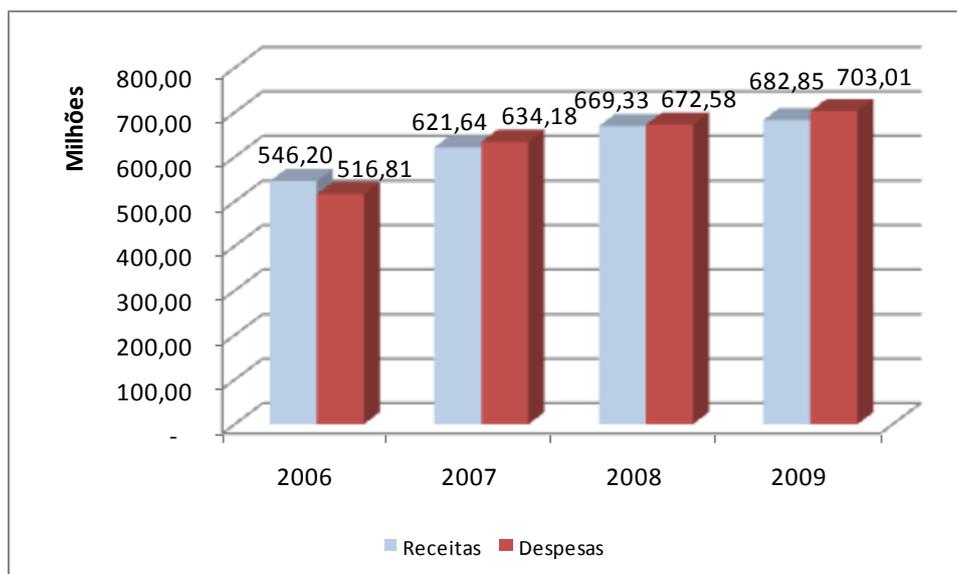


GRÁFICO 3 – Evolução da Receita e Despesa das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

Nos últimos 03 anos, ou seja, de 2007 a 2009, as despesas estão superando as receitas. Conseqüentemente, no valor acumulado as fundações apresentam um déficit do exercício. De acordo com as informações do GRÁFICO 2 e GRÁFICO 3, o aumento no patrimônio social que ocorreu até o ano de 2008 pode ter sido em função de incorporações de valores ou bens ao patrimônio das fundações, mas não do próprio resultado.

Na análise do perfil das fundações, também foi possível identificar um comportamento no número de empregados das fundações, no período analisado, semelhante ao do patrimônio delas, como demonstrado no GRÁFICO 4.

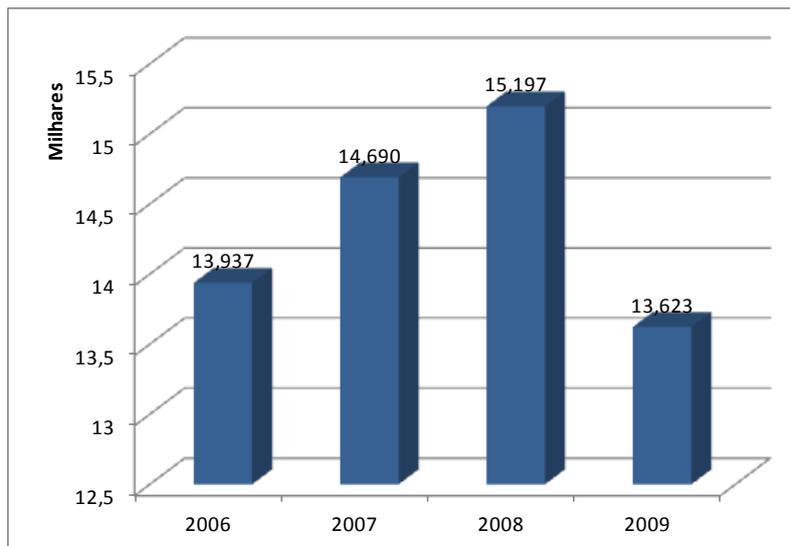


GRÁFICO 4 – Evolução da quantidade de empregados das Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

O número de empregados apresentou uma evolução considerável no período de 2006 a 2008, sendo que em 2009, apresentou uma queda significativa retornando ao patamar inicial.

Todas as variações apresentadas de Ativo Total, Patrimônio Líquido Social, Receitas, Despesas e Quantidade de Empregados não podem ter identificadas suas causas diante das informações contidas no SICAP. No SICAP, existe um campo “Relatório de Atividades” que é de livre divulgação, ou seja, *disclosure* voluntário, que infelizmente, após serem analisados, não apresentaram informações que contribuíssem para a explicação dessas alterações. O Relatório de Atividades é utilizado por algumas fundações, mas com informações insuficientes ao aprofundamento para a descoberta dessas causas.

É interessante notar que a redução no número de empregados foi bem maior, indicando uma reestruturação nessas entidades, que pode ser decorrente de melhorias internas de processos que lhes trazem maior eficiência. Considerando que há uma preocupação com essa melhoria de eficiência também neste setor, isso precisa ser objeto de nova

investigação para se analisar o quão melhor (ou não) os processos das entidades de terceiro setor estão ocorrendo, de maneira a verificar se a relação observada dessa queda de números de empregados está ou não relacionada a isso ou se é apenas uma questão temporal ou de outra natureza, como a de um contexto de crise.

Na análise do perfil, “A fundação contrata auditoria independente”, foi possível identificar a redução do número de fundações que contratam empresas de auditoria para examinarem suas demonstrações. Essa queda pode ser prejudicial para a qualidade das informações prestadas, mas não pode ser afirmado que diminuiu (ou diminuirá) o nível de evidenciação, pois o sistema SICAP é padronizado em quase toda a sua totalidade dos itens das demonstrações contábeis, apresentando apenas alguns campos de informação livre, que podem ser considerados como de evidenciação ou divulgação voluntária. Como se viu, a “pior” fundação em termos de nível de evidenciação é auditada, enquanto uma não-auditada apresentou os melhores níveis, em percentuais. Esse ponto é merecedor de uma análise por outro estudo, de maneira a tentar identificar o real papel da auditoria nesse setor em específico, considerando-se seu papel em geral como agente de monitoramento da informação contábil para os *stakeholders*.

TABELA 6 – Análise do perfil “A fundação contrata auditoria independente”

2006				2007			
Apresentaram a Característica		Não Apresentaram a Característica		Apresentaram a Característica		Não Apresentaram a Característica	
19	67,86%	9	32,14%	18	64,29%	10	35,71%
2008				2009			
Apresentaram a Característica		Não Apresentaram a Característica		Apresentaram a Característica		Não Apresentaram a Característica	
14	50,00%	14	50,00%	13	46,43%	15	53,57%

4.2 – Meios de Evidenciação Utilizados

Foram observados também os meios de evidenciação utilizados pelas fundações, conforme metodologia descrita para tal procedimento. Os percentuais podem ser identificados na TABELA 7.

TABELA 7 – Meios de Evidenciação utilizados pelas fundações entre 2006 a 2009

Meios de evidenciação	2006		2007		2008		2009		Média
Balanco Patrimonial	28	100,00%	28	100,00%	28	100,00%	28	100,00%	100,00%
Demonstração de Superávit ou Déficit	28	100,00%	28	100,00%	28	100,00%	28	100,00%	100,00%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social Líquido	28	100,00%	28	100,00%	28	100,00%	26	92,86%	98,21%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	28	100,00%	28	100,00%	25	89,29%	24	85,71%	93,75%
Notas Explicativas	21	75,00%	23	82,14%	23	82,14%	23	82,14%	80,36%
Relatório de Atividades, em complemento às Notas Explicativas	16	57,14%	21	75,00%	16	57,14%	23	82,14%	67,86%

De acordo com os dados da TABELA 7, o Relatório de Atividades em complemento às Notas Explicativas foi o meio menos utilizado pelas fundações no período, seguido pelas Notas Explicativas, que manteve um mesmo nível durante o período de 2007 a 2008 (o Relatório das Atividades apresentou uma oscilação no mesmo período).

Na análise das informações, foi possível identificar que muitas fundações apresentaram apenas um breve texto no campo “Relatório de Atividades”. De modo geral, as informações contidas nesse campo resumem-se em informações a respeito dos projetos desenvolvidos, composição da estrutura dos conselhos e órgãos que compõem a fundação. Portanto, verifica-se que as fundações enquanto Agentes, não fornecem informações complementares das atividades como um todo, demonstrando um baixo nível de evidenciação voluntária. Verifica-se assim que pode haver uma oportunidade para pesquisas futuras sobre o motivo de não se fazer evidenciação voluntária ou o uso

de modelos de Balanço Social que serviriam para fins de redução da assimetria informacional.

O meio de evidenciação “Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos” apresentou uma queda ao longo do período e uma média de 93,75%. Nos anos de 2006 e 2007, todas as fundações utilizaram deste meio para evidenciar suas informações.

Essa queda pode ser explicada pela alteração da Lei 11.638/07 que exclui a DOAR das obrigações obrigatórias e introduziu a Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC.

Em 2009, foi inserido no SICAP o meio de evidenciação “Demonstrativo de Fluxo de Caixa - DFC”, mantendo o “Demonstrativo das Origens e Aplicações de Recursos”. Neste caso, 02 fundações deixaram de evidenciar informações referentes às origens e aplicações de recursos, e evidenciaram informações referentes à movimentação de recursos no caixa. E, dezoito fundações evidenciaram tanto informações referentes às origens de recursos quanto à movimentação de recursos no caixa, mesmo havendo a obrigatoriedade de evidenciar apenas a DFC, em decorrência das alterações ocorridas na legislação societária por meio da Lei 11.638/07.

Os demais meios de evidenciação: “Balanço Patrimonial”, “Demonstração do Superávit ou Déficit” e “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social”, praticamente obtiveram cem por cento de utilização, exceto o meio “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social” que no ano de 2009, foi utilizado por 26 fundações. Mesmo a demonstração constando no SICAP, o seu preenchimento não é obrigatório para que se realize o envio da prestação de contas ao Ministério Público. Dessa forma, pode-se dizer que mesmo sendo demonstrações obrigatórias de serem evidenciadas perante as normas contábeis, no sistema SICAP trata-se de uma evidenciação voluntária em um primeiro momento, dado que o Ministério Público pode solicitar o seu devido preenchimento e conseqüentemente retificação da prestação de contas.

Quanto ao meio de evidenciação “Balanço Patrimonial”, é importante ressaltar que no SICAP, esse demonstrativo é dividido em “Ativo” e “Passivo”, e seus campos de visualização (as contas que compõem cada um), são apresentados em telas individualizadas. Para efeito desta análise dos dados e obtenção dos resultados, o preenchimento das informações do ativo e passivo foi avaliado como evidenciação do Balanço Patrimonial.

4.3 – Verificação dos Itens Evidenciados

Neste tópico do trabalho, serão apresentados os resultados apurados que referem-se aos diversos itens verificados que podem ser vinculados às demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (ou DFC)¹ e Notas Explicativas.

A vinculação de cada item à demonstração contábil segue o modelo apresentado no capítulo 3 – Metodologia, QUADRO 15

De acordo com o critério de pontuação demonstrado no capítulo 3 – Metodologia, se a fundação apresentou o item previsto foi pontuado com “um ponto”, caso contrário com zero. Se o item não se aplicava, não foi pontuado nem considerado para análise. Utilizando este critério, foi possível identificar o número de fundações que obedeceu ao critério estabelecido na respectiva norma contábil, conseqüentemente o percentual em cada ano em relação ao total de fundações analisadas e o percentual médio ao longo do período de 2006 a 2009.

¹ Para efeito de verificação se a norma contábil foi atendida ou não, foi considerado que a apresentação da DFC substitui a apresentação da DOAR na evidenciação do ano de 2009.

Dessa forma, será utilizada seguinte denominação:

- IA – Itens Avaliados;
- IE – Itens Evidenciados;

Esta denominação é utilizada por Silveira (2007), e significa que: se o item foi avaliado na fundação é porque a mesma apresentou o item previsto nos meios evidenciados, e se o item foi evidenciado é porque a fundação além de evidenciar, cumpriu as exigências previstas nas normas contábeis.

Em todos os itens, serão apresentados os gráficos que demonstram a relação entre os itens avaliados e os itens evidenciados ano a ano, e também, uma tabela com os números absolutos dos itens evidenciados e avaliados, bem como, o percentual da relação entre eles, ano a ano, e a média geral do período.

4.3.1 - Balanço Patrimonial

Na análise do Balanço Patrimonial, os números indicam que em média, considerando todos os itens relacionados e o período de 2006 a 2009, as fundações alcançaram níveis de 66,32% em relação aos itens do Balanço Patrimonial. O GRAFICO 5 demonstra uma comparação entre os itens avaliados e verificados.

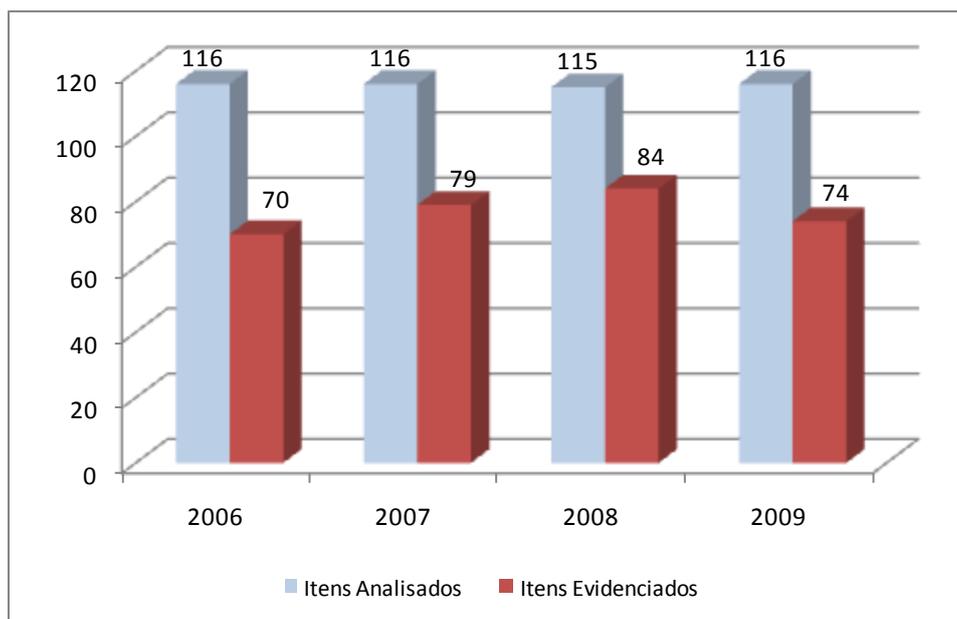


GRÁFICO 5 – Balanço Patrimonial: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

Os itens avaliados apresentaram uma variação menor do que os itens evidenciados. Em termos de evidenciação, houve um pequeno aumento de 2006 para 2009, mas considerando a evolução período a período, em 2009 as fundações evidenciaram um número menor de itens em relação a 2008. Essa queda pode ser explicada pela TABELA 8, que apresenta os itens referentes ao Balanço Patrimonial de forma individualizada.

TABELA 8 – Itens evidenciados no Balanço Patrimonial pelas fundações entre 2006 a 2009

Itens Avaliados	2006			2007			2008			2009			Média
	IA	IE	% IE										
A fundação evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	28	11	39,29%	28	16	57,14%	28	17	60,71%	28	14	50,00%	51,79%
A fundação evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	28	6	21,43%	28	10	35,71%	28	11	39,29%	28	10	35,71%	33,04%
A fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	28	24	85,71%	28	24	85,71%	28	26	92,86%	28	22	78,57%	85,71%
A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	28	28	100,00%	28	28	100,00%	28	28	100,00%	28	28	100,00%	100,00%
A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	4	1	25,00%	4	1	25,00%	3	2	66,67%	4	0	0,00%	29,17%
TOTAL	116	70	60,34%	116	79	68,10%	115	84	73,04%	116	74	63,79%	66,32%

O item que apresentou o pior desempenho foi “A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?”, que obteve uma média de 29,17% no período de 2006 a 2009, apresentando também, o menor número de itens avaliados e evidenciados. Isso demonstra que as fundações não movimentam os recursos alocados em Reserva de Reavaliação durante o exercício.

Na sequência, os itens que estão relacionados à apresentação de contas do ativo e passivo com títulos genéricos e valores superiores a um décimo do valor do respectivo grupo de contas se destacaram de forma negativa. Esses itens apresentaram uma média no período de 51,79% para as contas do ativo, e 33,04% para as contas do passivo. Em relação a este resultado, torna-se necessário informar que a disposição das contas a serem evidenciadas tanto no ativo quanto no passivo são pré-estabelecidas pelo SICAP, fato este que, muitas vezes, faz com que a evidenciação seja em contas cuja nomenclatura caracteriza-se como “outros(as)”. Para receber a pontuação “0” ou “1”, após a identificação de valores superiores a um décimo ou 10% do grupo, foi pesquisado se nas notas explicativas constavam alguma explicação sobre esse valor, se encontrado a pontuação foi “1”, caso contrário “0”.

A evidenciação em contas com títulos genéricos dificulta e muito a interpretação da informação por parte dos usuários, fato este que demanda do Ministério Público, explicações extra SICAP para uma melhor compreensão e acompanhamento das mutações ocorridas no patrimônio das entidades, segundo declaração verbal do setor responsável pelas análises.

Os demais itens apresentaram resultados superiores à média. O item “A Fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial” apresentou um resultado de 100% em todos os períodos analisados, e “A Fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial”, apresentou uma oscilação no período, sendo que o resultado de 2009

(78,57%), foi bem inferior ao resultado de 2008 (92,86%). Por meio da análise desse item, foi possível identificar que o resultado auferido pela fundação no exercício é evidenciado na conta de Superávit ou Déficit Acumulado, e não na conta do Superávit ou Déficit do Exercício. Isso é uma técnica inadequada pois não permite a identificação do resultado daquele exercício sob análise, prejudicando o *disclosure*. Pode ser entendida como uma prática para manipular a informação da gestão naquele período, uma vez que o agente pode usar de discricionariedade para não divulgar um desempenho insatisfatório.

4.3.2 – Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício

Em relação aos itens avaliados e evidenciados, a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício apresentou um desempenho mais regular se comparada com o Balanço Patrimonial. O GRÁFICO 6 apresenta a comparação entre os itens avaliados e evidenciados, possibilitando identificar a manutenção do nível de itens evidenciados ao longo do período.

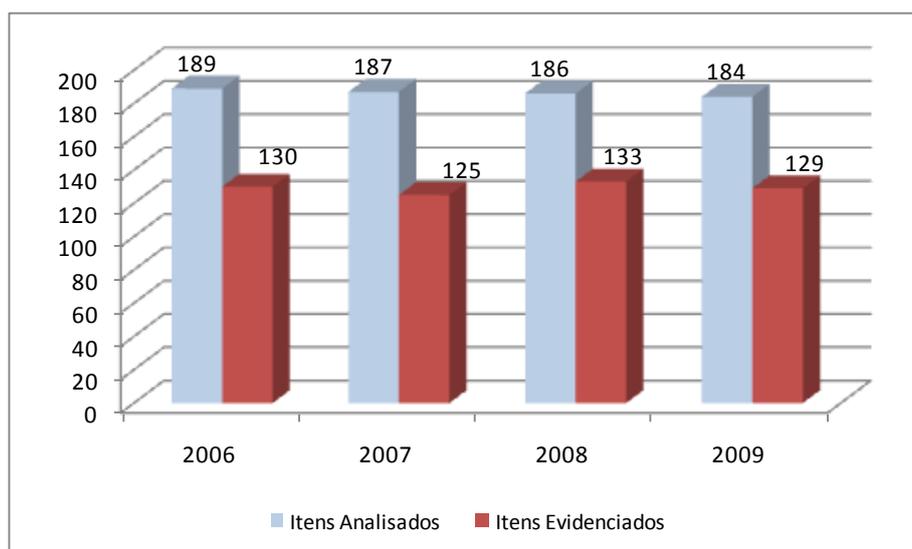


GRÁFICO 6 – Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

A Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício foi a demonstração que mais apresentou itens de verificação, e apresentou um resultado praticamente igual ao Balanço Patrimonial considerando a média no período de 2006 a 2009, um percentual de 69,31%.

TABELA 9 – Itens evidenciados na Demonstração do Superávit ou Déficit pelas fundações entre 2006 a 2009

Itens Avaliados	2006			2007			2008			2009			Média
	IA	IE	% IE										
A fundação utiliza regime de competência em sua contabilidade?	28	23	82,14%	28	23	82,14%	28	22	78,57%	28	20	71,43%	78,57%
A fundação evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	28	16	57,14%	28	11	39,29%	28	16	57,14%	28	14	50,00%	50,89%
A fundação evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	28	5	17,86%	28	8	28,57%	28	11	39,29%	28	10	35,71%	30,36%
A fundação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?	28	25	89,29%	28	26	92,86%	28	27	96,43%	28	26	92,86%	92,86%
A fundação registra despesas com encargos sociais?	22	18	81,82%	22	17	77,27%	23	22	95,65%	23	22	95,65%	87,60%
A fundação registra despesas de INSS referentes a prestação de serviços de terceiros?	19	12	63,16%	19	11	57,89%	18	6	33,33%	18	9	50,00%	51,10%
A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	28	24	85,71%	28	25	89,29%	28	25	89,29%	28	26	92,86%	89,29%
A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	8	7	87,50%	6	4	66,67%	5	4	80,00%	3	2	66,67%	75,21%
TOTAL	189	130	68,78%	187	125	66,84%	186	133	71,51%	184	129	70,11%	69,31%

Os itens que apresentaram o pior resultado foram aqueles relacionados à apresentação de valores em contas genéricas (OUTROS). É importante ressaltar que a evidenciação dessa forma prejudica a leitura e interpretação dos usuários da informação contábil.

O item “A fundação utiliza regime de competência em sua contabilidade?”, não apresentou uma regularidade no decorrer do período, fato este que torna difícil a compreensão da queda apresentada ao longo do período. Torna-se difícil interpretar a informação de que uma fundação muda seu regime contábil de um exercício para o outro. Outro ponto que deve ser relatado diz respeito à exigência por lei das empresas adotarem o regime de competência na contabilização das operações de qualquer entidade, seja ela com ou sem fins lucrativos. Uma explicação para essa alteração pode

ser o entendimento, por parte dos responsáveis pelas prestações de contas das fundações, de que muitas operações que ocorrem nas entidades sem fins lucrativos têm sua contabilização pelo efetivo recebimento em caixa, e em outras pelo momento de adquirir o direito de recebimento, ou assumir uma obrigação, ou até mesmo entidades que tenham as duas situações em um mesmo exercício contábil. Quando da análise deste item, foi identificado fundações que assinalaram o regime de caixa e outras o regime misto (competência e caixa). Isso pode ser um indicador de que há uma confusão em termos do que é o registro contábil com base no regime de competência, levando a se pensar que existe uma diferença significativa entre o regime de caixa e o outro. Esquecem-se que o fato contábil da receita deve ser registrado quando acontece (regime de competência) que pode ser coincidente com o recebimento do respectivo valor pela entidade, o que levaria a igualdade entre ambos os regimes, sem prejuízo qualquer ao regime da competência.

4.3.3 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Todas as fundações evidenciaram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Mas o desempenho em relação aos itens evidenciados, apresentado no GRÁFICO 7, demonstra que no decorrer do período de 2006 a 2009, as fundações estão diminuindo os itens evidenciados. A TABELA 10 permite uma análise de quais itens correspondentes a essa demonstração estão impactando essa diminuição.

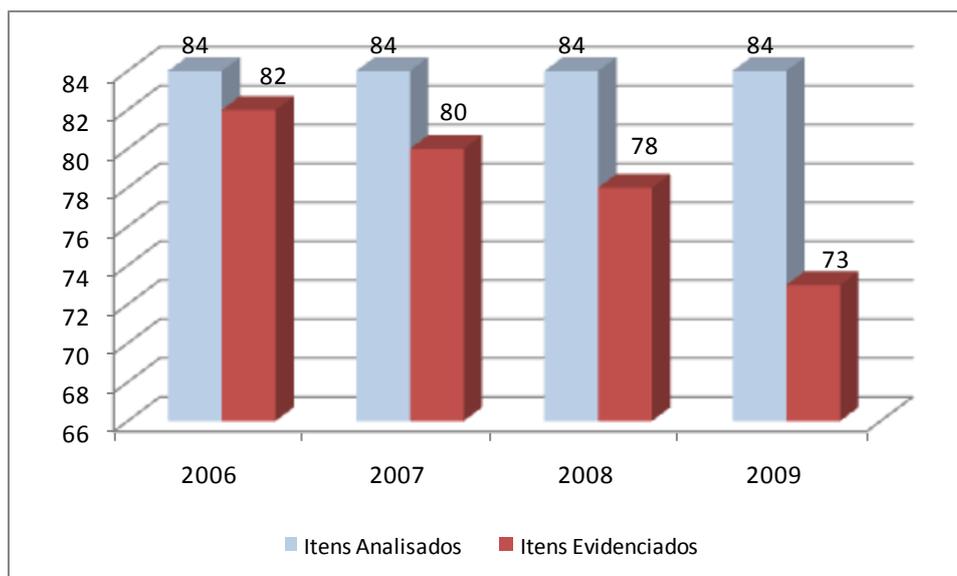


GRÁFICO 7 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

Analisando os itens verificados, que correspondem à Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, foi possível identificar que as fundações atendem em média, 93,15% dos itens avaliados, e que estão de acordo com as normas contábeis, considerando a média do período de 2006 a 2009.

TABELA 10 – Itens evidenciados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social pelas fundações entre 2006 a 2009

Itens Avaliados	2006			2007			2008			2009			Média
	IA	IE	% IE										
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?	28	26	92,86%	28	24	85,71%	28	24	85,71%	28	21	75,00%	84,82%
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	28	28	100,00%	28	28	100,00%	28	26	92,86%	28	26	92,86%	96,43%
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	28	28	100,00%	28	28	100,00%	28	28	100,00%	28	26	92,86%	98,21%
TOTAL	84	82	97,62%	84	80	95,24%	84	78	92,86%	84	73	86,90%	93,15%

O item que teve o menor nível de evidenciação foi “A fundação apresentou Saldo do Início do Exercício da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o Saldo do Final do Exercício apresentado no ano anterior?”. Esse item refere-se a um ponto importante na evidenciação contábil: a continuidade dos valores ao longo do tempo para fins de comparabilidade. Esse demonstrativo exige uma amarração do saldo apresentado no final do exercício anterior, com o saldo inicial do exercício atual ou em evidenciação. Percebe-se que algumas fundações não se preocupam com esse ponto e prejudicam a identificação da mutação que ocorreu no patrimônio social da entidade.

4.3.4 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos não apresentou uma regularidade durante o período analisado. E essa irregularidade foi negativa, pois as fundações deixaram de evidenciar informações sobre essa demonstração. Os itens avaliados também sofreram uma redução, mas foi em número menor do que os itens evidenciados.

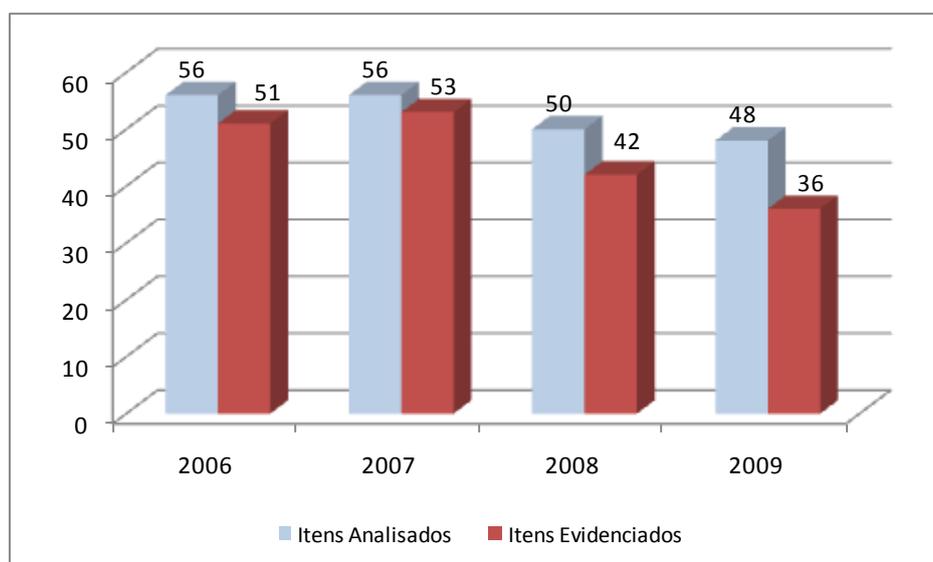


GRÁFICO 8 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

A análise da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, baseada nos dois itens vinculados à mesma, possibilitou identificar um nível de evidenciação de 86,18%, considerando a média no período analisado.

TABELA 11 – Itens evidenciados na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos pelas fundações entre 2006 a 2009

Itens Avaliados	2006			2007			2008			2009			Média
	IA	IE	% IE										
A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos o resultado líquido do período?	28	28	100,00%	28	28	100,00%	25	24	96,00%	24	23	95,83%	97,96%
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?	28	23	82,14%	28	25	89,29%	25	18	72,00%	24	13	54,17%	74,40%
TOTAL	56	51	91,07%	56	53	94,64%	50	42	84,00%	48	36	75,00%	86,18%

O montante referente ao resultado líquido do exercício é informado praticamente por todas as fundações. Apenas em 2008 e 2009, uma fundação deixou de evidenciar essa informação na demonstração.

O segundo item apresentado na TABELA 11, que refere-se à evidenciação da variação do Capital Circulante Líquido, apresenta um resultado inferior ao primeiro item, impactando o resultado geral das fundações.

Na análise individualizada, ou seja, fundação por fundação, ano a ano, foi visualizado que o preenchimento desse demonstrativo não é realizado por inteiro, pois algumas fundações deixaram de preencher apenas o campo que demonstra a variação do Capital Circulante Líquido. Já outras fundações, não preencheram nenhum campo do demonstrativo

4.3.5 – Notas Explicativas

Conforme apresentado no item 4.2, as Notas Explicativas se destacaram como um dos itens de menor utilização como meio de evidenciação pelas fundações. As informações apresentadas no GRÁFICO 9 e na TABELA 12 permitem afirmar que esse item também foi o de menor percentual entre os itens verificados, apresentando um nível de 12,32% na média do período analisado.

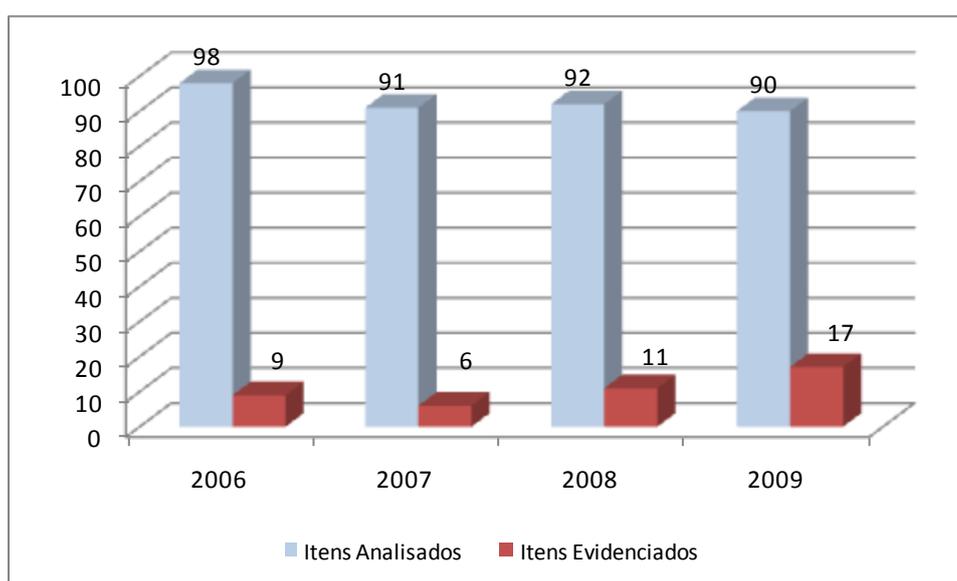


GRÁFICO 9 – Notas Explicativas: evolução dos itens avaliados e evidenciados pelas Fundações Privadas de Educação e Pesquisa do Município de Belo Horizonte entre 2006 a 2009

Os itens evidenciados apresentaram um resultado muito inferior aos itens analisados. Levando em consideração que as Notas Explicativas contribuem para uma melhor compreensão de valores constantes no Ativo, Passivo, Receitas e Despesas, o resultado apresentado pelas fundações demonstra uma contribuição de baixo nível informacional.

TABELA 12 – Itens evidenciados nas Notas Explicativas pelas fundações entre 2006 a 2009

Itens Avaliados	2006			2007			2008			2009			Média
	IA	IE	% IE	IA	IE	% IE	IA	IE	% IE	IA	IE	% IE	
A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	9	4	44,44%	7	2	28,57%	8	4	50,00%	7	5	71,43%	48,61%
A fundação apresentou critérios para reavaliação de seu ativo imobilizado?	4	0	0,00%	4	0	0,00%	3	0	0,00%	1	0	0,00%	0,00%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias?	22	2	9,09%	22	2	9,09%	23	2	8,70%	23	3	13,04%	9,98%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	18	0	0,00%	15	0	0,00%	15	2	13,33%	16	3	18,75%	8,02%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	17	3	17,65%	15	2	13,33%	15	3	20,00%	15	6	40,00%	22,75%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados?	28	0	0,00%	28	0	0,00%	28	0	0,00%	28	0	0,00%	0,00%
TOTAL	98	9	9,18%	91	6	6,59%	92	11	11,96%	90	17	18,89%	11,66%

Os itens que apresentaram o pior resultado foram, “A fundação apresentou em suas Notas Explicativas suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios gozados?”, e “A fundação apresentou critérios para reavaliação de seu ativo imobilizado?”. Esses itens apresentaram um resultado de 0% de itens evidenciados, sendo que o primeiro item apresenta um resultado pior levando em consideração o número de itens avaliados.

Seguindo a classificação dos itens que apresentaram os piores resultados, os itens “A fundação apresentou em suas Notas Explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?”, e “A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias?”, obtiveram um desempenho de 8,02% e 9,98% respectivamente, tendo como ponto de análise um número significativo de itens analisados. O primeiro item citado, possibilita a identificação por parte dos usuários da informação contábil, de alguns atributos ligados à operação de captação de recursos, cujo vencimento se dará a longo prazo. Atributos como taxas, vencimento, garantias, permitem aos usuários a identificação do risco dessa operação para a entidade, frente aos possíveis valores de realização do ativo que conseqüentemente possibilitarão o pagamento da mesma.

Efetuada uma análise conjunta entre os itens que tratam das receitas com ou sem gratuidades, os benefícios fiscais gozados e isenção de contribuições previdenciárias, são itens que tratam de avaliações importantes, quando se depara com informações referentes a entidades sem fins lucrativos, considerando a ótica do resultado social.

As entidades sem fins lucrativos beneficiam-se de incentivos fiscais como: imunidade tributária e isenção de contribuições previdenciárias, como contrapartida de estarem desempenhando atividades sociais.

Levando em consideração que as entidades sem fins lucrativos devem ou procuram almejar resultados econômicos positivos, elas também devem apresentar resultado social satisfatório. E um dos pontos que pode ser identificado como resultado social é a diferença entre as gratuidades oferecidas pelas fundações, ou de maneira geral as entidades sem fins lucrativos, e os valores concedidos pelo governo com os benefícios fiscais. Se a diferença for positiva, a entidade está agregando valor à sociedade, sendo compensatório para o Estado dar o benefício fiscal a essa entidade, pois a mesma está contribuindo para a sociedade com um valor superior à arrecadação que o mesmo receberia para retornar em ações sociais.

A partir do momento que as entidades sem fins lucrativos, mais especificamente as fundações, deixam de evidenciar esses valores, torna-se impossível a identificação do valor agregado à sociedade pelas mesmas.

A TABELA 13, apresenta uma análise geral dos itens avaliados e evidenciados no grupo das demonstrações contábeis. O resultado demonstra um nível de 64,71% de itens evidenciados em relação ao total de itens avaliados.

TABELA 13 – Análise geral dos itens evidenciados em relação aos meios de evidenciação no período de 2006 a 2009

Meios de Evidenciação	2006			2007			2008			2009			Média
	IA	IE	% IE										
Balanco Patrimonial	116	70	60,34%	116	79	68,10%	115	84	73,04%	116	74	63,79%	66,32%
Demonstração de Superávit ou Déficit	189	130	68,78%	187	125	66,84%	186	133	71,51%	184	129	70,11%	69,31%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social Líquido	84	82	97,62%	84	80	95,24%	84	78	92,86%	84	73	86,90%	93,15%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	56	51	91,07%	56	53	94,64%	50	42	84,00%	48	36	75,00%	86,18%
Notas Explicativas	98	9	9,18%	91	6	6,59%	92	11	11,96%	90	17	18,89%	11,66%
TOTAL	543	342	62,98%	534	343	64,23%	527	348	66,03%	522	329	63,03%	64,07%

Comparando o resultado apresentado na TABELA 13 com o da TABELA 7 – Meios de evidenciação utilizados pelas fundações, identifica-se que:

- a) O Balanço Patrimonial é evidenciado por todas as fundações, mas considerando a norma contábil que determina alguns critérios a serem seguidos, esses somente são atendidos, em média, a 66,32%.
- b) A Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício também é evidenciada por todas as fundações, e com relação aos critérios exigidos pelas normas contábeis, as fundações só atendem em média, 69,31%.
- c) A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social apresentou um nível médio de evidenciação de 98,21%, enquanto os critérios exigidos pelas normas contábeis foram atendidos, em média, 93,15%. Nesse caso, as fundações não se preocupam apenas em evidenciar a demonstração, mas também seguir os critérios estabelecidos pelas normas que referem-se à evidenciação.
- d) A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos foi evidenciada por 93,75% das fundações na média do período. Os itens relacionados à demonstração foram evidenciados em 86,18%.
- e) As Notas Explicativas, que apresentou o menor nível de evidenciação entre as demonstrações, 80,36% em média, também apresentou o menor nível de evidenciação considerando os critérios estabelecidos pelas normas contábeis, 11,66%.

As explicações para as diferenças apontadas estão descritas no item 4.2 – Meios de Evidenciação Utilizados.

Esta pesquisa, apresentou resultados semelhantes aos de Silveira (2007), em termos de nível de evidenciação geral e segregados pelos itens analisados. A TABELA 14, apresenta o resultado comparativo entre a pesquisa de Silveira (2007) e os resultados alcançados nesta pesquisa.

TABELA 14 – Análise comparativa – Resultados pesquisa Silveira (2007) e esta pesquisa

Meios de evidenciação	Resultado Pesquisa Silveira	Resultado desta pesquisa
Balanco Patrimonial	100%	100%
Demonstração de Superávit ou Déficit	100%	100%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social Líquido	99%	98%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	98%	94%
Notas Explicativas	80%	80%
Relatório de Atividades, em complemento às Notas Explicativas	86%	68%
Itens Avaliados por Demonstração	Resultado Pesquisa Silveira	Resultado desta pesquisa
Balanco Patrimonial	61%	66%
Demonstração de Superávit ou Déficit	71%	69%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social Líquido	91%	93%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	85%	86%
Notas Explicativas	23%	12%
TOTAL	67%	64%

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme apresentado na introdução deste trabalho, a filantropia, a caridade e o mecenato, são atos que demonstravam a preocupação da sociedade com o bem-estar do ser humano, que sofreram mutações nos últimos tempos. Essas mutações foram ocasionadas principalmente pela Reforma do Estado, com a introdução do Estado gerencial, regulador e, sobretudo, democrático. Em nosso país, essa Reforma tomou notoriedade na década de 90.

A partir dessa reforma, o crescimento das entidades que promovem atividades voltadas para a sociedade e tem como objetivo principal o retorno social, apresentou uma evolução, ou seja, a sociedade cada vez mais se junta, forma uma sociedade sem fins lucrativos, e com as doações de pessoas físicas e entidades privadas, e até mesmo com a realização de atividades comerciais, tentam obter sustentabilidade.

Essas entidades, diante da sua atividade principal, obtêm benefícios fiscais que são concedidos pelo Estado; Desta forma, é de fundamental importância o monitoramento dessas entidades, verificando se essas estão realmente praticando atividades que visam primeiramente o retorno social e não o lucro, apesar, que elas podem obter lucro, não podendo distribuí-los e sim reinvestidos na sociedade.

No caso das Fundações Privadas, esse monitoramento é exercido pelo Ministério Público, e o atendimento às normas contábeis, pode ser um meio a ser utilizado para entender o que aconteceu em termos financeiros, patrimoniais, econômicos e sociais nessas entidades.

Nesse contexto, este trabalho teve como objetivo identificar o nível de evidência contábil das Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte, dentre os setores de

atuação, foi escolhido o de Educação e Pesquisa. O nível de evidenciação contábil foi identificado levando em consideração as normas contábeis brasileiras específicas para entidades sem fins lucrativos, e que foram identificadas por Silveira (2007). Também foi analisado se as entidades evidenciam informações sobre as gratuidades oferecidas à sociedade e o montante dos benefícios fiscais gozados, e o nível de informações evidenciadas de forma voluntária.

O resultado desta pesquisa mostra que as Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte, que atuam no setor de Educação e Pesquisa, evidenciaram no período de 2006 a 2009, apenas 70,89%, isto analisando todos os itens do modelo, ou seja, “Meios de Evidenciação” e “Itens evidenciados”. Estratificando, temos que os meios de evidenciação são evidenciados em 90,03% e os itens evidenciados 64,07%, valores estes na média do período de 2006 a 2009.

Esses resultados demonstram que quanto aos “Meios de Evidenciação”, as entidades os evidenciam muito mais do que os “Itens Evidenciados”, conforme o modelo descrito. Portanto, levando em consideração os meios que permitem efetuar a evidenciação, as entidades a praticam em bom nível, mas quando analisado a evidenciação de forma detalhada, explicativa, muitas não atendem as normas contábeis. Dentre os meios de evidenciação, as Notas Explicativas e o Relatório de Atividades são os itens que menos são evidenciados. Partindo do pressuposto que o SICAP disponibiliza campos abertos para essas duas informações, é de suma importância que as entidades evidenciam essas informações visando contribuir para um melhor entendimento das informações contidas nas outras demonstrações.

Quanto aos itens evidenciados, esses são associados a cada demonstração permitindo identificar a qualidade das informações prestadas em cada meio de evidenciação. Dentre os itens que impactaram de forma negativa o nível médio dos itens evidenciados temos:

- a) A utilização de contas genéricas no ativo, passivo, receita e despesa e que evidenciaram valores superiores a um décimo do valor do respectivo grupo de contas, foram itens utilizados por todas as entidades;
- b) A não utilização das Notas Explicativas para evidenciar os critérios utilizados para a reavaliação do ativo imobilizado, e os valores das receitas com ou sem gratuidades bem como os benefícios fiscais gozados;
- c) Algumas entidades (fundações) não evidenciaram em Notas Explicativas, informações referente aos valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias e as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações contraídas a longo prazo;
- d) Mesmo as entidades utilizando o Relatório de Atividades como uma fonte de evidenciação, as informações constantes nesse relatório, não apresenta contribuição como complemento às Notas Explicativas, visto que essas informações resumem-se aos projetos desenvolvidos, composição da estrutura dos conselhos e órgãos que compõem a fundação.

Dessa forma, pode-se concluir que o nível de evidenciação é inadequado, considerando que o atendimento à norma contábil e a simplicidade dos itens analisados são itens que contribuem para que esse nível fosse algo próximo a 100%. Além disso, nenhuma fundação permite a identificação das gratuidades oferecidas à sociedade e os benefícios gozados, itens que possibilitam calcular se o Retorno Social está sendo positivo.

Diante dos resultados apresentados, pesquisas futuras podem contribuir para o avanço das pesquisas em Contabilidade no contexto das organizações do terceiro setor, destacando-se:

- a identificação do motivo pelo qual a fundação que não tem suas demonstrações auditadas tem um nível de evidenciação melhor do que aquelas que auditam suas demonstrações;
- a análise da percepção dos responsáveis pelo preenchimento das prestações de contas no SICAP, quanto ao motivo pelo qual as informações não são prestadas em sua

totalidade, e também a percepção do Ministério Público quanto ao nível de informação desejada para um melhor monitoramento das fundações privadas.

Levando em consideração os resultados alcançados nesta pesquisa, evidenciação inadequada e inexistência de informações que permitem a identificação do Retorno Social, o avanço nas pesquisas permitirá a identificação se o sistema SICAP pode ser considerado uma ferramenta de monitoramento entre o principal (Ministério Público) e os agentes (fundações privadas).

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, A. M. P. et al. **Metodologia SROI: uma proposta para cálculo do valor sócio-econômico das organizações do Terceiro Setor.** In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília, DF. Anais ... Brasília: ANPAD, 2005.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor.** São Paulo: Atlas, 2006.

ASSIS, M. S.; MELLO, G. R.; SLOMSKI, V.. **Transparência nas Entidades do Terceiro Setor: A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho.** In: 3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2006, São Paulo. Anais do 3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, CD-ROM. São Paulo : Anais Congresso USP, 2006. p. 93-108.

BELO, Neuza Maria; BRASIL, Haroldo G. **Assimetria informacional e eficiência semiforte do mercado.** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 46, p. 48-57, nov./dez, 2006. Edição Especial.

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

BEUREN, Ilse Maria. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRITTON, Robert A. Making disclosure regulation work in the nonprofit sector. **Law Review**, Illinois, v. 1, p. 437-458, 2008.

CALDAS NETO, Cícero. **A forma e evidenciação do resultado contábil em entidade do terceiro setor: o caso de uma região administrativa da maçonaria em um estado nordestino.** 2007. 149 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Nacional de Brasília / Universidade Federal da Paraíba / Universidade Federal de Pernambuco / Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Paraíba, 2007.

CARDOSO, Ricardo Lopes. **Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro.** 2005. 154 f.. Tese

(Doutorado) - Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

CATELLI, Armando. **Controladoria – uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: uma investigação empírica**. 2010. 156 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ERNST & YOUNG, FIEPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, Rubem .César. **O que é o Terceiro Setor?**. São Paulo: Paz e terra, 1997.

FERRAREZI, Elisabete Roseli. **A reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil: a criação da Lei das OSCIP (Lei 9.790/99)**. 2007. 308 f. Tese (Doutorado) - Universidade de Brasília/UNB, Brasília, 2007.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GRAZZIOLI, A.; RAFAEL, E. J. **Fundações Privadas: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. 309 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HENDRIKEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

HUDSON, Mike. **Administrando Organizações do Terceiro Setor: O desafio de administrar sem receita**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDICIBUS, S., MARTINS, E., GELBCKE, E. R.. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais sociedades)**. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

JENSEN M.; MECKLING, W. **Teoria da Firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 48, n. 2, p. 87-125, abr./jun. 2008. Edição Clássicos.

KEATING, Elizabeth K.; FRUMKIN, Peter. *Reengineering nonprofit financial accountability: toward a more reliable foundation for regulation*. Public Administration Review, Washington, v 63, n. 1, p. 3-15, Jan/Feb 2003.

LAURINDO, Amanda Silva da Costa. **O papel do Terceiro Setor na efetivação dos direitos sociais: 1988 a 2006**. 2006. 110 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Campos – FDC, Campos dos Goytacazes – RJ, 2006.

LEI 6.404/76, 15 de Dezembro de 1976. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 13 de abril de 2009.

LEI 11.638/2007, 28 de Dezembro de 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L11638consol.htm>>. Acesso em: 13 de abril de 2009.

LIBONATI, J. J.; RUIZ, E.; CATAO, G. A contabilidade como um sistema de informação de apoio ao processo decisório nas entidades do terceiro setor. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, 10., 2004, Lisboa. X Congresso de Contabilidade, Lisboa: Congresso de Contabilidade, 2004.

LIMA, Emanuel Marcos. **Análise comparativa entre o índice disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas no Brasil:**

Uma abordagem da teoria da divulgação. São Paulo, 2009. 190p. Tese Doutorado Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M.. **Técnicas de Pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de Empresas: Da mensuração contábil á econômica.** São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, G. A.;TEÓFILO, C. R. **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

MEAD, Joseph. Confidence in the nonprofit sector through Sarbanes-Oxley-Style reforms. **Law Review, Michigan**, v. 106, n. 5, p. 881-900, Mar. 2008.

MEDIDA PROVISORIA 449 DE 03 DE DEZEMBRO DE 2008. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 13 de abril de 2009.

MULLIGAN, Lumen N. What's good for the goose is not good for the gander: Sarbanes-Oxley-Style nonprofit reforms. **Law Review, Michigan**, v. 105, n. 8, p. 1981-2009, Jun. 2007.

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

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/index.htm>>. Acesso em: 13 de abril de 2009.

NETO MELO, Francisco Paulo de & FROES, César. **Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial.** Rio de Janeiro, Qualitymark, 1999.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **As Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas**. Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000, Goiânia-GO.

OLIVEIRA, Francisco Mesquita de. **Cidadania e cultura política no poder local: o Conselho da Administração Participativa de Camaragibe - PE**. 2003. 195f. Dissertação (Mestrado) – Centro de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2007.

OLIVEIRA, A.; ROMÃO, V.. **Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas: Trabalhista, Previdenciária, Contábil e Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2006.

PACE, Eduardo Sérgio Ulrich. **Metodologias de Avaliação de Desempenho com a Criação de Valor como Contribuição ao Planejamento das Organizações sem Fins Lucrativos**. São Paulo, 2009. 395p. Tese Doutorado Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PAULA, C. L. S.; BRASIL, H. G.; MÁRIO, P. C. **Mensuração do retorno social de organizações sem fins lucrativos por meio do SROI – Social Return in Investment**. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p. 127-155, Jul/Set 2009.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, Cadernos MARE da Reforma do Estado, Brasília, DF, v. 1, p. 7-57. 1997.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SALAMON, Lester M. **Estratégias para o fortalecimento do Terceiro Setor**. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org). 3º Setor desenvolvimento social sustentado. São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1997.

SALAMON, Lester.; ANHEIER, Helmut. **Defining the Nonprofit Sector: A cross national analysis**. Johns Hopkins Nonprofit Sector Series. Manchester: Manchester University, 1997.

SANTANA, Angela. **A Reforma do Estado no Brasil: estratégias e resultados**. VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, Outubro de 2002.

SATHLER, Luciano. **Governança no terceiro setor: estudo descritivo-exploratório do comportamento de conselhos curadores de fundações empresariais no Brasil**. 2008. 191 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SILVEIRA, Douglas da. **Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina**. Florianópolis, 2007. 133p. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

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

SOUZA, Leandro Marins. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor: Regulamentação no Brasil**. 3ª Edição. São Paulo: Peirópolis, 2003.

TORRES, Leandro Vila. **O sistema de cadastro e prestação de contas (SICAP) como instrumento de *accountability* em fundações: Um estudo com fundações privadas da comarca de Ribeirão Preto**. São Paulo, 2007. 223p. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

VERENHITACH, Gabriela Daou. **Comércio justo: o terceiro setor como ator social na consolidação de práticas alternativas de comércio**. In: SEMINÁRIO NACIONAL MOVIMENTOS SOCIAIS, PARTICIPAÇÃO E DEMOCRACIA, 2., 2007. Florianópolis. Anais... Florianópolis:UFSC, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VERRECCHIA, Robert E.. **Essays on disclosure**. Journal of Accounting and Economics, Amsterdam, v. 32, p. 97 – 180, Dezembro 2001.

VILANOVA, Regina Célia Nascimento. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão econômica.** São Paulo, 2004. 167p. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

YAMAMOTO, M. M.; SALOTTI, B. M.. **Informação contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais.** São Paulo: Atlas, 2006.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Statement Financial Accounting Standards nº 117**. Financial Statement of Nor-for-profit organizations. Financial Accounting Standards Board. June, 1993.

BETTIOL JÚNIOR, A.; BARBIERI, G.; MARTINS, G. A.. **Formação e evidênciação do resultado de entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso**. XXIX ENANPAD, 2005, Brasília-DF.

COSTA, A. L.; ROSA, S. T. **Análise comparativa da eficiência e eficácia de gestão entre organizações do terceiro setor e organizações governamentais: um estudo de casos múltiplos nos serviços de educação infantil**. In: Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Administração (ENANPAD), XXVII, 2003, Atibaia-SP.

DINIZ, Maria H. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos – princípios e práticas**. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

FISCHER, R. M.; FALCONER, A. P.. **Desafios da parceria governo e terceiro setor**. Revista de Administração. São Paulo, v. 33, n.1, p. 12-19, jan/mar, 1998.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, A. K. P.; BATISTA, H. M. **Aplicação do Balanço Social em Empresas sem Fins Lucrativos: Um estudo de caso do Serviço Social da Indústria – Departamento Regional do Rio Grande do Norte – 1998/1999**. Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000, Goiânia-GO.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e Análise**. São Paulo: Atlas, 2000.

PAULA, C. L. S. et al. **Teoria da entidade versus teoria dos fundos: uma análise da evidenciação das demonstrações contábeis em uma entidade sem fins lucrativos.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS: 15., 2008. Curitiba. Anais... Curitiba-PR: Associação Brasileira de Custos, 2008.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do valor adicionado – como elaborar e analisar a DVA.** São Paulo: Atlas, 2003.

TEIXEIRA, R.F. **Discutindo o terceiro setor sob o enfoque de concepções tradicionais e inovadoras de Administração,** Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, v.11, n. 1, p. 1-15, Janeiro/Março. 2004.

TINOCO, J. E. P.; **Balço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações.** São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICE A – Modelo Lima – Detalhamento Itens que compõem o modelo

I – Visão Geral	
01 – Demonstração de Objetivos	Demonstração que deve incluir os seguintes itens: missão, objetivos e metas de desempenho em específico, concisos, com terminologia compreensível e realista. Os itens devem ter dimensões quantitativas/mensuráveis e fornecer um quadro de tempo.
02 – Relatório descritivo/revisão geral	Relatório emitido pelo presidente do conselho e ou vice-chanceler. Relatórios das principais atividades e realizações, no conjunto do contexto social, econômico e política ambiental. Incluindo algumas quantificações com comparativos.
03 – Resumo dos fatos e números	Principais fatos e números (destaque para dados estatísticos), incluindo tendências e comparativos de 4 anos, possivelmente ilustrações.
04 – Revisão financeira	Revisão das receitas, custos, ativos, obrigações, projetos de capital e qualquer outro tema financeiro significativo. Incluem explicação de tendências, possivelmente ilustrações.
05 – Políticas contábeis	Detalhamento das políticas contábeis utilizadas e as mudanças ocorridas, evidenciando todos os critérios de apresentação. Razões para mudanças com explicação detalhada e com o valor do impacto nas demonstrações.
06 – Informações da diretoria	Endereço, telefone, número do fax, conteúdo da página na internet, data da emissão do relatório anual, membro do conselho e quem ele representa, funcionário sênior da administração.
II – Desempenho dos serviços	
07 – Número de estudantes	Número de estudantes com informação de pelo menos 4 anos e tendência, discriminando os estudantes em tempo integral e tempo parcial, bem como o nível de estudo: graduação, pós-graduação e outros cursos.
08 – Formandos	Número de formandos por curso com informações de pelo menos 4 anos.
09 – Emprego/destino dos estudantes da educação	Destino dos estudantes após a formatura, principalmente com relação aos estudantes de anos anteriores.
10 – Publicações	Publicações por curso e tipo (por exemplo, referências de periódicos, artigos, etc.) de pelo menos 4 anos.
11 – Percentual de estudantes na faculdade	Percentual de estudantes em relação ao total de estudantes da instituição.

II – Desempenho dos serviços

12 – Metas	Descrição clara dos objetivos ou metas especificamente com relação ao serviço de ensino e pesquisa e realizações com relação a cada item. Quantificação quando possível com relação às receitas, processos, custos e resultados. Comparação entre objetivos/metasp e realizações.
------------	---

III – Desempenho Financeiro

13 – Demonstração das Operações – DRE	Demonstração resumida das operações de pelo menos dois anos para fins de comparação, incluindo notas explicativas e outras informações necessárias para melhor entendimento dos usuários.
14 – Depreciação	Descrição detalhada da depreciação de todos os ativos em uso, incluindo taxas e vida útil.
15 – Informações orçamentárias	Todas as principais demonstrações contábeis, incluindo demonstração de operações, fluxo de caixa, custos dos serviços e balanço patrimonial. Mostrando variação e explicação das maiores variações.
16 – Custo unitário por estudante	Custo unitário por estudante, custo total e por faculdade/escola de pelo menos 4 anos apresentando tendências e ilustrações.
17 – Demonstração do fluxo de caixa	Fluxo de caixa de pelo menos dois anos para fins de comparação, com notas explicativas e outras informações necessárias para que o usuário entenda claramente a reconciliação com superávit ou déficit operacional.
18 – Subsídio para pesquisa	Informações sobre o valor dos recursos recebidos e destinados para a pesquisa por área de estudo e projeto.
19 – Alocação de <i>overhead</i>	Composição do total de <i>overheads</i> . Adicionalmente, detalhes da alocação dos <i>overheads</i> para faculdades/escolas, bases de alocação, comparativo da previsão anual.

IV – Situação Física e Financeira

20 – Balanço Patrimonial	Demonstração detalhada, divulgando todos os ativos incluindo terrenos, construções e estoques, e todas as obrigações. Detalhes das reservas e suas modificações. Comparativo anual, notas explicativas extensivas, análise dos ativos por faculdade/departamento. Ativos controlados, mas que legalmente não são próprios, patrimônio financeiro no início do ano corrente, mudanças durante o ano e balanço no final do ano.
--------------------------	---

IV – Situação Física e Financeira

21 – Faculdade/Funcionários	Informações do total de funcionários e por faculdade/escola, classificados em docentes por antiguidade, administrativos, técnicos e outros, a tempo integral e a tempo parcial, com pelo menos informações comparativas de 4 anos. Porcentagem dos docentes com doutorado. Rotatividade do pessoal.
22 – Biblioteca	Informações financeiras e não-financeiras. Periódicos, quantidades e mudanças do acervo. Detalhes das doações (mecenato). Vídeos e coleções similares. Pessoal e instalações biblioteca. Comparativos.
23 – Investimentos	Relatório mostrando todos os investimentos, movimentos e resultados. Comparativos, valor de custo e valor de mercado. Bases de avaliação.
24 – Compromissos e contingências	Se não tem compromissos e contingências, demonstrar claramente essa situação. Se existem contingências, separar, divulgando itens individuais com impacto financeiro e afirmando que todos os itens foram divulgados. Se existem compromissos, demonstração com <i>disclosure</i> total, afirmando objetivos/projetos e mostrando o total das despesas esperadas e despesas até a data do encerramento do exercício. Demonstração clara de que todos os itens foram divulgados.
25 – Emprego e informação do patrimônio educacional	Informações de funcionários e de estudantes, incluindo sexo, etnia, deficiência e idade.
26 – Uso da edificação	Inclui a área total dos edifícios e instalações no campus, uma indicação de como eles são utilizados, inclusive para que disciplinas, projetos, laboratórios, etc.

Fonte: Lima (2009)

APÊNDICE B – Carta ao Ministério Público de Belo Horizonte



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Ciências Econômicas – Departamento de Ciências Contábeis
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Belo Horizonte, 15 de Setembro de 2009.

Ao

Ilmo. Procurador de Justiça, Dr. Tomaz de Aquino Resende
Coordenador do Centro de Apoio Operacional ao Terceiro Setor - CAOTS

C.Cópia

Ilma Promotora de Justiça, Dra. Valma Leite da Cunha
Ilmo Promotor de Justiça, Dr. Marcelo Oliveira Costa

Prezados Procurador e Promotores,

Venho através desta, solicitar a disponibilização da base de dados do SICAP – Sistema de Cadastro de Prestações de Contas, referente às Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte para fins de pesquisa acadêmica, visto que o professor Cleberson Luiz Santos de Paula, aluno do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, está abordando em sua pesquisa, a mensuração do Resultado Social e a análise do Nível de Evidenciação de Entidades do Terceiro Setor.:

Nesses Termos,

P. Deferimento.

Prof. Dr. Poueri do Carmo Mário
Coordenador do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis – FACE/UFMG

Prof. Cleberson Luiz Santos de Paula
Mestrando do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis – FACE/UFMG
F: (31) 9814-2538

APÊNDICE C – Termo de Confidencialidade com o Ministério Público**MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS****TERMO DE ENTREGA DE DOCUMENTAÇÃO**

Recebi da Controladoria do Ministério Público do Estado de Minas Gerais, cópia das prestações de contas referente às Fundações de Direito Privado de Belo Horizonte.

Os dados fornecidos serão destinados exclusivamente para levantamento estatístico com a finalidade de identificar o nível de evidenciação contábil declarado nas prestações de contas das referidas entidades.

Declaro estar ciente da confidencialidade e sigilo das informações contidas nestes arquivos.

Ao final do trabalho será remetida ao Ministério Público do Estado de Minas Gerais a conclusão para aperfeiçoamento da função veladora.

Belo Horizonte, 29 de setembro de 2010.

Atenciosamente,

Assinatura manuscrita em tinta preta de Cleberson Luiz Santos de Paula.

Cleberson Luiz Santos de Paula

Mestrando - UFMG
CPF: 681.315.776-00

Assinatura manuscrita em tinta preta de Pueri do Carmo Mário.

Pueri do Carmo Mário
Chefe de Departamento de Ciências Contábeis da UFMG

APÊNDICE D – Codificação das Fundações

CODIFICAÇÃO	2006	2007	2008	2009
1	x	x	x	x
2	x	x	x	x
3	x	x	x	x
4	x	x	x	x
5	x	x	x	x
	x	x		
	x	x	x	x
	x	x	x	
6	x	x	x	x
7	x	x	x	x
8	x	x	x	x
	x	x	x	
9	x	x	x	x
10	x	x	x	x
11	x	x	x	x
12	x	x	x	x
13	x	x	x	x
14	x	x	x	x
15	x	x	x	x
				x
	x	x	x	
16	x	x	x	x
17	x	x	x	x
18	x	x	x	x
19	x	x	x	x
20	x	x	x	x
	x	x	x	x
21	x	x	x	x
			x	x
22	x	x	x	x
23	x	x	x	x
24	x	x	x	x
	x			
25	x	x	x	x
26	x	x	x	x
		x	x	x
27	x	x	x	x
28	x	x	x	x

APÊNDICE E – Nível de Evidenciação Contábil por Fundação

Código da Fundação	2006	2007	2008	2009
1	70,83%	76,00%	79,17%	84,00%
2	72,00%	79,17%	87,50%	65,22%
3	81,48%	83,33%	75,00%	79,17%
4	65,38%	62,50%	63,64%	56,52%
5	81,48%	75,00%	65,38%	74,07%
6	63,33%	62,07%	68,97%	60,00%
7	68,18%	81,82%	71,43%	66,67%
8	69,23%	72,00%	72,00%	60,87%
9	64,29%	65,52%	72,41%	59,26%
10	81,82%	77,27%	76,19%	80,95%
11	69,57%	80,95%	81,82%	81,82%
12	61,54%	59,26%	59,26%	68,00%
13	56,00%	51,85%	53,85%	44,44%
14	72,00%	76,00%	66,67%	84,00%
15	70,83%	77,27%	77,27%	68,18%
16	69,57%	72,73%	75,00%	83,33%
17	64,00%	69,23%	64,00%	79,17%
18	61,54%	65,38%	69,23%	60,00%
19	76,00%	68,00%	80,00%	80,00%
20	68,00%	72,00%	76,00%	80,00%
21	72,00%	79,17%	83,33%	79,17%
22	83,33%	84,00%	88,00%	84,00%
23	65,38%	70,37%	62,50%	62,50%
24	67,86%	63,33%	62,96%	53,85%
25	60,00%	62,50%	57,69%	56,00%
26	69,23%	80,77%	70,37%	80,77%
27	67,86%	75,00%	74,07%	78,57%
28	64,00%	58,33%	70,83%	87,50%
Média	69,17%	71,46%	71,59%	71,36%