

Evidenciação das Fundações Privadas de Belo Horizonte: Prestação de Contas e Qualidade da Informação¹

Poueri do Carmo Mário

Belo Horizonte – MG

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP²Professor Adjunto da UFMG³, Professor Adjunto do IBMEC/MG⁴

poueri@face.ufmg.br

Cleberon Luiz Santos de Paula

Belo Horizonte – MG

Mestre em Ciências Contábeis pela UFMG³Professor Assistente da UFMG³, Professor do IBMEC/MG⁴

cleberon.santos@ibmecmg.br

Aléxia Dias de Freitas Alves

Belo Horizonte – MG

Graduanda em Controladoria & Finanças pela UFMG³Graduanda em Ciência Contábeis pelo IBMEC/MG⁴

alexiciadas@ufmg.br

Fernanda Karoliny Nascimento Jupetipe

São Paulo – SP

Mestranda em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP²Graduada em Ciências Contábeis pela UFMG³

fernandajupetipe@usp.br

Resumo

A evidenciação contábil por parte das entidades sem fins lucrativos é crucial para demonstrar a transparência da sua administração, e se efetuada da melhor forma possível, permite a identificação do retorno social gerado. Considerando que o Ministério Público, no Brasil, tem como função velar pelas fundações privadas, suas prestações de contas anuais a esse órgão devem contribuir para que o

monitoramento seja o mais efetivo possível. Dessa forma, essa pesquisa teve como objetivo analisar o nível de evidenciação contábil das Fundações Privadas do município de Belo Horizonte. Para identificar o nível de evidenciação dessas entidades foi utilizado o modelo, adaptado, de Silveira (2007), que relaciona vários aspectos que devem ser observados nas prestações de contas dessas entidades. Após a análise dos dados, foi possível concluir que o nível de evidenciação das entidades da amostra é inadequado, e que quanto às demonstrações contábeis e os relatórios evidenciados, as fundações apresentaram a sua maioria em acordo com a evidenciação obrigatória, mas na análise dos itens que compõe os mesmos a evidenciação voluntária e seu nível (qualidade) não foram satisfatórios. **Palavras-chave:** Terceiro Setor, Evidenciação contábil, Fundações privadas, Prestação de Contas, Qualidade da informação.

Abstract

The accounting disclosure of nonprofit organizations is crucial to demonstrate the transparency of its administration, and if it is performed in the best possible way it allows the identification of the social return generated. Considering that the Public Prosecutor in Brazil has as function to guard the private foundations, their annual rendering of accounts should contribute to the monitoring is as effective as possible. Thus this study aimed to analyze the level of disclosure of Belo Horizonte' private foundations. Was used a model adapted by Silveira (2007), relates various aspects which must be observed in these entities. After analyzing the data, it was possible to conclude that the level of disclosure of the entities is inadequate and that the financial statements and reports evidenced the foundations showed the majority according to the mandatory disclosure but analysis of the items that compose the voluntary disclosure and its level (quality) were not satisfactory.

Key words: Third Sector, Disclosure, Private Foundations, Accountability, Quality of information

¹Agradecemos à FAPEMIG pelo apoio concedido na consecução da pesquisa por meio do Projeto APQ-01680-08. Também agradecemos aos comentários e sugestões ofertados durante o 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade (Belém/PA) e a 24th Asian-Pacific Conference (Havai/EUA).

²FEA/USP – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

³UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais.

⁴IBMEC/MG – Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais de Minas Gerais.

1. Introdução

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. Para 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, além de outros serviços, objetivando sempre à consecução de fins sociais. O crescimento destas entidades, no Brasil, pode ser apreciado pelos dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) que, com base no ano de 2002, identificou o número de 500.157 (quinhentas mil cento e cinquenta e sete) entidades sem fins lucrativos (ESFL). Realizando a mesma pesquisa em 2005, o número subiu para 601.611 (seiscentas e uma mil seiscentas e onze) entidades, demonstrando um crescimento de 20,28%, em três anos.

Esse crescimento pode demonstrar a preocupação da sociedade brasileira em contribuir com o Estado no alcance de suas metas sociais. 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. 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.

Levando em consideração que parte considerável 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, de que forma isso é feito e a sua aplicação, e se as atividades desenvolvidas, realmente geram benefícios para a sociedade. Essas informações ajudam a todos os interessados a procederem à 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). 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. Por esse processo, a contabilidade pode alcançar o fim a que se propõe, por meio de uma adequada mensuração dos eventos cabíveis que venham a impactar o patrimônio das entidades.

Delimitando, nesta pesquisa, o universo de entidades sem fins lucrativos às fundações privadas, o acompanhamento destas é de responsabilidade do Ministério Público de cada estado da Federação, e esse acompanhamento

dá-se por meio de uma prestação de contas anual. A 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).

Em virtude disso, surgiu a motivação da pesquisa que visou identificar o nível de evidenciação contábil das fundações privadas do município de Belo Horizonte, por meio das informações contidas no SICAP. Especificamente, pretende-se (1) verificar se as demonstrações contábeis das fundações privadas do município de Belo Horizonte, informadas no SICAP, estão de acordo com as normas contábeis; (2) identificar se as fundações privadas do município de Belo Horizonte evidenciam informações sobre as gratuidades oferecidas e os benefícios fiscais gozados; e (3) analisar as informações evidenciadas de forma voluntária, no referido sistema.

A seguir, será abordada a descrição do Terceiro Setor, com a apresentação das áreas de atuação e especificamente das Fundações e do Ministério Público que são agentes principais nesse trabalho de fiscalização. Em seguida, serão expostas a informação contábil e o *disclosure* das demonstrações contábeis e estudos sobre evidenciação em entidades sem fins lucrativos desenvolvidos no Brasil nos últimos anos. Dessa forma, será possível apresentar a metodologia utilizada para elaboração do trabalho e o modelo utilizado com suas adaptações, os resultados obtidos e os principais achados da pesquisa, além das considerações finais do trabalho.

2. Terceiro Setor

O conceito do Terceiro Setor não tem unanimidade entre autores em geral (por exemplo: Hudson, 2002; Vilanova, 2004; Fernandes, 1997). Diante de definições observadas, percebeu-se que não há limites para se classificar uma entidade como pertencente ao Terceiro Setor.

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.

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 dar uma contribuição ao Estado, apresentando um retorno social positivo por meio da realização de atividades sociais.

2.1. Áreas 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 em 12 grupos as atividades das organizações: 1 – Cultura e Recreação; 2 – Educação e Pesquisa; 3 – Saúde; 4 – Serviços Sociais; 5 – Meio Ambiente; 6 – Desenvolvimento e Habitação; 7 – Lei, Direito e Política; 8 – Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado; 9 – Atividades Internacionais; 10 – Religião; 11 – Associações Profissionais e Sindicatos; 12 – Não Classificados em Outros Grupos.

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

- **Associação** – uma pessoa jurídica criada, a partir da união de ideia 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 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 (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2009, p. 22 e 23).

2.2. 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.

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 (SILVEIRA, 2007). 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 Estadual.

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, tendo como responsabilidade o velamento (fiscalização e acompanhamento) das fundações privadas.

O monitoramento se faz por meio da Prestação de Contas Anual que consiste em um meio 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 de um sistema, o SICAP, que é utilizado na maioria dos estados brasileiros.

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. Ela permite ao mesmo, em tese, avaliar, analisar e tomar medidas necessárias para que os recursos públicos recebidos sejam utilizados com o objeto social de cada entidade, por meio da prestação de contas realizada.

3. Informação Contábil e Evidenciação 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, a utilização da teoria da mensuração e da informação e seus respectivos modelos são fundamentais para que os diversos usuários da informação contábil compreendam e interpretem as informações contidas nos diversos relatórios contábeis e tomem suas decisões.

Tanto nas empresas com fins lucrativos e nas entidades sem fins lucrativos as informações devem ser geradas pensando-se 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. As características qualitativas da informação contábil (compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade) contribuem na avaliação do custo *versus* benefício da informação contábil aos usuários na tomada de decisões, conforme afirmado por Guerreiro (1989, p. 125).

Segundo Verrecchia (2001, p. 98 e 99), não existe uma teoria bem integrada sobre divulgação (evidenciação), na qual se sinta confortável de se identificar com a mesma. O que ele propõe em seu estudo é categorizar vários modelos a respeito da Teoria da Divulgação. Sugere 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, 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. 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, pois se considera que a divulgação obrigatória é reativa enquanto a voluntária é proativa. Esses mesmos autores apresentam 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, por ser a intenção e o incentivo dos agentes prestar contas conforme estabelecido no ordenamento legal para essas entidades.

4. Estudos sobre evidenciação em entidades sem fins lucrativos

Dentre os trabalhos realizados (teses e dissertações) no Brasil nos últimos cinco anos sobre evidenciação contábil no terceiro setor utilizando a base de dados do SICAP, destacam-se: TORRES (2007) e SILVEIRA (2007).

No seu estudo, Torres (2007) analisou se o SICAP pode ser considerado um instrumento de *accountability*, tendo como amostra as fundações privadas de Ribeirão Preto/SP.

Para atingir o objetivo da sua pesquisa, foram analisados os dados constantes no SICAP referentes à prestação de contas no período de 2002 a 2005 das fundações localizadas na cidade de Ribeirão Preto/SP. Inicialmente, o número de fundações totalizava 19 (dezenove), mas considerando a necessidade de pelo menos três anos de prestação de contas o número foi reduzido para 10 (dez) fundações.

Torres (2007) também se utilizou de entrevista em seu estudo. Foram realizadas com o promotor do Ministério Público e com os responsáveis pelas prestações de contas das 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;
- 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 a informações de fundações de grande porte, que muitas vezes necessitam de contas específicas para demonstrarem seus patrimônio e resultados;
- c) 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 nem pelo Ministério Público.

Silveira (2007), em seu estudo, 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 nestes, 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 em termos de número de empregados, se possuem contabilidade interna, e se as demonstrações são auditadas, por exemplo;
- b) Meios de evidenciação analisados – visa identificar se as fundações utilizaram todos os meios de evidenciação previstos na prestação de contas. Como por exemplo: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit, Notas Explicativas, dentre outros;
- c) Verificação de itens evidenciados – visa avaliar a qualidade das informações contidas nas demonstrações/relatórios citados no item anterior, por meio de alguns itens que avaliam o atendimento de normas contábeis.

Nesse estudo, todos os dados analisados foram colhidos da base de dados do SICAP. A pesquisa abrangeu as fundações de Santa Catarina que atuam na área de Educação e Pesquisa, totalizando 39 fundações, sendo analisadas as prestações de contas referentes aos exercícios de 2005 e 2006.

O estudo permitiu concluir que o nível de evidenciação contábil das Fundações Privadas de Santa Catarina, que atuam no setor de Educação e Pesquisa é baixo, segundo o modelo desenvolvido pelo autor, e que as fundações deixam de evidenciar itens muito importantes, como por exemplo, a contabilização de recursos com convênios, além de utilizarem de contas genéricas para a contabilização de valores, dentre outros.

5. Procedimentos Metodológicos

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, posto que, segundo Vergara (2007), a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno.

A pesquisa descreveu o setor das fundações privadas no município de Belo Horizonte/MG, 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 ajustado.

A amostra desta pesquisa foi composta pelas fundações privadas do Município de Belo Horizonte/MG, tendo como base as fundações privadas ativas em 31/12/2010, constantes do cadastro do Ministério Público de Belo Horizonte. O número inicial foi de 124 fundações, sendo que foram excluídas as fundações que não apresentaram prestações de contas no período de 2006 a 2009. Dessa forma, o número de fundações analisadas foi de 68 (Tabela 1).

Quanto aos meios, foram utilizadas pesquisas bibliográfica e documental, para busca de dados e observação direta das demonstrações contábeis e relatórios de atividades, como item complementar, que se deu por meio de levantamento de dados e relatórios no SICAP.

O acesso aos dados deu-se através da consulta ao sistema SICAP Administrador, que é um dos módulos disponíveis do sistema, 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). Os dados foram tabulados e receberam um tratamento analítico, o que possibilitou o seu mapeamento e aplicação do modelo adaptado de Silveira (2007).

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

Tabela 1: Amostra por área de atuação

Área de Atuação	Nº de Fundações no cadastro de 2010	Nº de Fundações Analisadas	Área de Atuação	Nº de Fundações no cadastro de 2010	Nº de Fundações Analisadas
Assistência Social	31	16	Intern. Filantrópicos e Prom. de Voluntariado	2	1
Cultura	12	6	Meio Ambiente e Animais	2	1
Defesa dos Direitos Sociais	1	1	Outros	8	6
Defesa dos Direitos e Ação Política	2	0	Religião	1	0
Desenvolvimento e Habilitação	3	1	Saúde	18	8
Educação e Pesquisa	40	28	Não informado	2	0
Emprego e Capacitação	2	0			
Total Geral				124	68

Fonte: Elaborada pelos autores

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 1).

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 2).

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. Para isso, se fez uso de uma análise total de 24 itens de verificação em relação a cada uma das demonstrações contábeis descritas no Quadro 3, como por exemplo:

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 atribuiu-se 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”.

Nos casos em que a prática não pode ser verificada, porque não cabia à fundação executá-la, não foi atribuída nenhuma pontuação. Assim, o número de itens evidenciados é variável em relação à fundação analisada.

Quadro 1: Itens de Verificação para identificação do perfil das entidades

Ordem	Item de Verificação
1	A fundação atua em qual área?
2	A fundação tem que tamanho?
3	A fundação tem quantos empregados?
4	A fundação tem certificado de Entidade Beneficiária de Assistência Social?
5	A fundação tem título de Utilidade Pública Federal?
6	A fundação contrata auditoria independente?

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2: Itens de Verificação para identificação dos meios de evidenciação analisados

Ordem	Item de Verificação
1	A fundação apresentou Balanço Patrimonial?
2	A fundação apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?
3	A fundação apresentou Demonstração de Mutações de Patrimônio Líquido?
4	A fundação apresentou Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?
5	A fundação apresentou Notas Explicativas?
6	A fundação apresentou Relatório de Atividades, em complemento às Notas Explicativas?

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 3: Exemplos de Itens de Verificação para identificação dos itens evidenciados

Ordem	Item de Verificação	Fonte
1	A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	Balço 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?	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
10	A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos o resultado líquido do período?	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
12	A fundação utiliza Regime de Competência em sua contabilidade?	Demonstração de Superávit ou Déficit
24	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas suas receitas com e sem gratuidade de forma segregadora e os benefícios fiscais gozados?	Notas Explicativas

Fonte: Elaborado pelos autores

6. Análise dos Resultados

De acordo com o objetivo principal deste trabalho, o nível médio de evidenciação das fundações privadas do município de Belo Horizonte segregado por área de atuação, pode ser visualizado na Tabela 2.

Nos próximos itens, serão apresentados os resultados por nível de análise seguindo a segregação do modelo descrito na Metodologia.

6.1. Perfil das Fundações Analisadas

Na análise do perfil das fundações pode-se destacar:

- ✓ O Ativo Total teve um crescimento, de 2006 a 2009, de 37,18% (nominal).
- ✓ O número de empregados evoluiu, de 2006 a 2008,

sendo que em 2009, apresentou uma queda, retornando ao patamar inicial do período em análise.

Essas modificações, no ativo total e no número de empregados, podem ser visualizadas na Tabela 3 – Ativo Total e Nº de Empregados por Setor.

Todas as variações apresentadas de Ativo Total e Quantidade de Empregados não podem ter suas causas identificadas diante das informações contidas no SICAP. No sistema, existe um campo denominado de "Relatório de Atividades" que é de livre divulgação (*voluntary disclosure*), que 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 de causas.

Tabela 2: Nível de Evidenciação

Área de Atuação	2006	2007	2008	2009	Média
Assistência Social	70,52%	67,83%	72,65%	73,95%	71,24%
Cultura	73,30%	69,48%	67,35%	71,87%	70,50%
Defesa dos Direitos Sociais	73,91%	73,91%	79,17%	79,17%	76,54%
Desenvolvimento e Habilitação	66,67%	64,00%	75,00%	60,00%	66,42%
Educação e Pesquisa	69,17%	71,46%	71,59%	71,36%	70,89%
Intermediários Filantrópicos e Promoção de Voluntariado	59,09%	72,73%	86,36%	81,82%	75,00%
Meio Ambiente e Animais	73,91%	82,61%	78,26%	86,96%	80,44%
Outros	67,93%	68,43%	66,25%	71,77%	68,59%
Saúde	66,85%	69,33%	68,97%	74,46%	69,90%
Média Geral	69,04%	71,09%	73,96%	74,59%	72,17%

Fonte: Elaborada pelos autores

Tabela 3: Ativo Total e Nº de Empregados por Setor

Setor	2006		2007	
	Ativo Total (R\$/mil)	Nº de Empregados	Ativo Total (R\$/mil)	Nº de Empregados
Assistência Social	115.432,84	572	128.287,53	837
Cultura	6.793,96	288	6.865,33	178
Defesa dos Direitos Sociais	36,57	0	180,40	0
Desenvolvimento e Habilitação	3.325,96	15	3.459,44	17
Educação e Pesquisa	593.559,59	13937	743.894,04	14690
Intermediários Filantrópicos e Promoção de Voluntariado	282,33	0	399,73	0
Meio Ambiente e Animais	91,21	0	90,39	0
Outros	30.121,91	51	30.590,68	46
Saúde	170.374,08	4428	187.290,61	4495
Total Geral	920.018,44	19.291	1.101.058,16	20.263

2008		2009		Variação	
Ativo Total (R\$/mil)	Nº de Empregados	Ativo Total (R\$/mil)	Nº de Empregados	Ativo Total (%)	Nº de Empregados
147.929,65	1276	150.757,33	1085	30,60%	89,69%
7.924,21	209	6.829,53	208	0,52%	-27,78%
104,80	3	154,64	9	322,87%	
4.593,62	20	4.593,62	12	38,11%	-20,00%
799.310,35	15197	785.776,76	13623	32,38%	-2,25%
277,16	0	265,75	0	-5,87%	
96,22	0	97,71	0	7,13%	
49.681,49	43	45.902,04	39	52,39%	-23,53%
241.908,63	4639	267.699,27	4783	57,12%	8,02%
1.251.826,13	21.387	1.262.076,67	19.759	37,18%	2,43%

Fonte: Elaborada pelos autores

6.2. Meios de Evidenciação Utilizados

Foram observados também os meios de evidenciação utilizados pelas fundações. Os percentuais podem ser identificados na Tabela 4.

De acordo com os dados da Tabela 4, o Relatório de Atividades em complemento às Notas Explicativas foi o meio menos utilizado pelas fundações no período, seguido pelas Notas Explicativas.

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 aos 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% durante o período analisado. 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, mas que ainda não se tornou obrigatório o seu preenchimento no SICAP.

Os demais meios de evidenciação, 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 64 fundações, ou seja, 94,12%. Mesmo a demonstração constando no SICAP, o seu preenchimento não é um campo obrigatório para que se realize o envio da prestação de contas ao Ministério Público.

Tabela 4: Meios de Evidenciação utilizados pelas fundações entre 2006 e 2009

Meios de Evidenciação	2006		2007		2008		2009		Média
	Contas	Porcentagem	Contas	Porcentagem	Contas	Porcentagem	Contas	Porcentagem	
Balanco Patrimonial	68	100,00%	68	100,00%	68	100,00%	68	100,00%	100,00%
Demonstração do Superávit ou Déficit	68	100,00%	68	100,00%	68	100,00%	68	100,00%	100,00%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social Líquido	68	100,00%	68	100,00%	68	100,00%	64	94,12%	98,52%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	67	98,53%	66	97,06%	62	91,18%	60	88,24%	93,75%
Notas Explicativas	50	73,53%	53	77,94%	56	82,35%	55	80,88%	78,68%
Relatório de Atividades em complemento às Notas Explicativas	21	30,88%	26	38,24%	22	32,25%	31	45,59%	36,76%

Fonte: Elaborado pelos autores

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

6.3. Verificação dos Itens Evidenciados

Apresentam-se os resultados apurados referentes aos diversos itens verificados que podem ser vinculados às demonstrações contábeis, conforme o modelo apresentado na Metodologia, Quadro 2⁵.

De acordo com o critério de pontuação demonstrado na Metodologia, se a fundação apresentou o item previsto foi pontuado com “1” ponto, caso contrário com “zero”. Se o item não se aplicava, não foi pontuado nem considerado para análise. Dessa forma, foi utilizada a seguinte denominação: IA – Itens Avaliados ou IE – Itens Evidenciados. Essa 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.

Balanco Patrimonial

Na análise do Balanco Patrimonial, os números indicam que em média, considerando todos os itens relacionados no período de 2006 a 2009, as fundações analisadas alcançaram níveis de 68,17% em relação aos itens do Balanco Patrimonial.

A Tabela 5 demonstra o nível de evidenciação dos itens referentes ao Balanco Patrimonial, segregado por setor de atuação das fundações.

Os itens que se destacam como fator de pior desempenho foram: “A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?” e 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. Em relação a este resultado, torna-se necessário informar que a disposição das contas a serem evidenciadas tanto no ativo quanto no passivo são preestabelecidas pelo SICAP, fato este que, muitas vezes, torna a evidenciação 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 do grupo, foi pesquisado se nas notas explicativas constava alguma explicação sobre o mesmo. Se encontrada a pontuação foi “1”, caso contrário “0”. Após essa análise, foi possível identificar que as fundações com apresentação de títulos genéricos de valores acima de um décimo do grupo, não tem esclarecimentos em suas notas explicativas, dificultando a identificação da origem dos mesmos.

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

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 Balanco Patrimonial. Foi a demonstração que mais apresentou itens de verificação e apresentou um resultado próximo ao Balanco Patrimonial obtendo média no período de 2006 a 2009 de 65,54%.

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. Quando da análise deste item, foram identificadas 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 por parte das fundações em termos do que seria o registro contábil com base no regime de competência.

⁵Para 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.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Todas as fundações evidenciaram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Analisando-se os itens verificados, foi possível identificar que as fundações atenderam em média 91,60% dos itens avaliados e que estão de acordo com as normas contábeis, considerando a média do período de 2006 a 2009.

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?”.

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

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.

A análise dessa demonstração possibilitou identificar um nível de evidenciação de 88,52%, considerando a média no período analisado. O montante referente ao resultado líquido do exercício é informado praticamente por todas as fundações/setores. A redução do número de itens evidenciados no período de 2008 e 2009 pode ser explicada pelo motivo da não obrigatoriedade dos demonstrativos no sistema SICAP e a inclusão do Demonstrativo de Fluxo de Caixa a partir do ano de 2009.

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 o campo que demonstra a variação do Capital Circulante Líquido. Já outras fundações, não preencheram nenhum campo do demonstrativo.

Tabela 5: Nível de Evidenciação dos itens do Balanço Patrimonial por setor

Setor	2006			2007		
	IA	IE	%IE	IA	IE	%IE
Assistência Social	69	51	73,91%	68	47	69,12%
Cultura	25	21	84,00%	25	19	76,00%
Defesa dos Direitos Sociais	4	4	100,00%	4	4	100,00%
Desenvolvimento e Habilitação	4	3	75,00%	4	3	75,00%
Educação e Pesquisa	116	70	60,34%	116	79	68,10%
Intermediários Filantrópicos e Promoção de Voluntariado	4	2	50,00%	4	3	75,00%
Meio Ambiente e Animais	4	3	75,00%	4	4	100,00%
Outros	25	16	64,00%	25	16	64,00%
Saúde	44	28	63,64%	44	28	63,64%
Total Geral	295	198	67,12%	294	203	69,05%

2008			2009			Média		
IA	IE	%IE	IA	IE	%IE	IA	IE	%IE
69	47	68,12%	69	44	63,77%	275	189	68,73%
25	19	76,00%	25	20	80,00%	100	79	79,00%
4	4	100,00%	4	3	75,00%	16	15	93,75%
4	3	75,00%	4	2	50,00%	16	11	68,75%
115	84	73,04%	116	74	63,79%	463	307	66,31%
4	4	100,00%	4	4	100,00%	16	13	81,25%
4	4	100,00%	4	4	100,00%	16	15	93,75%
25	17	68,00%	25	17	68,00%	100	66	66,00%
44	25	56,82%	44	27	61,36%	176	108	61,36%
294	207	70,41%	295	195	66,10%	1.178	803	68,17%

Obs: IA – Itens Avaliados (a fundação apresentou o item previsto nos meios evidenciados); IE – Itens Evidenciados (a fundação além de evidenciar, cumpriu as exigências previstas nas normas contábeis).

Fonte: Elaborado pelos autores

Notas Explicativas

Conforme apresentado na Tabela 4, as Notas Explicativas se destacaram como um dos itens de menor utilização como meio de evidenciação pelas fundações. A Tabela 6 demonstra o nível de evidenciação dos itens referentes às Notas Explicativas, segregado por setor de atuação das fundações.

Os itens evidenciados apresentaram um resultado muito inferior aos itens analisados. Levando em consideração que as Notas Explicativas contribuem para uma melhor compreensão das demonstrações, o resultado demonstra uma contribuição de baixo nível informacional.

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?”. Outro item que apresentou resultado insatisfatório foi “A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes à isenção de contribuições previdenciárias?”.

Considerando a ótica do resultado social, entende-se que os itens que tratam das receitas com ou sem gratuidades, dos benefícios fiscais gozados e da isenção de contribuições previdenciárias são importantes quando referentes a entidades sem fins lucrativos. Levando em consideração que elas devem ou procuram almejar resultados econômicos positivos, 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 como os benefícios fiscais. Se a diferença for positiva, a entidade está agregando valor à sociedade, sendo compensatório para o Governo dar o benefício fiscal a essa entidade – a mesma está contribuindo para a sociedade com um valor superior à arrecadação que o Governo receberia para retornar em ações sociais próprias.

A partir do momento que as fundações deixam de evidenciar esses valores, torna-se impossível a identificação do valor agregado à sociedade pelas mesmas com base em suas demonstrações contábeis contidas no SICAP.

A Tabela 7 apresenta uma análise geral dos itens avaliados e evidenciados no grupo das demonstrações contábeis. O resultado demonstra um nível de 65,50% de itens evidenciados em relação ao total de itens avaliados.

Comparando o resultado apresentado na Tabela 7 com o da Tabela 4 – Meios de evidenciação utilizados pelas fundações, identificou-se que:

- 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, em 68,17%;
- 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, 65,54%;
- A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social apresentou um nível médio de evidenciação de 98,53%,

Tabela 6: Nível de Evidenciação dos itens das Notas Explicativas

Setor	2006			2007			2008			2009			Média		
	IA	IE	%IE	IA	IE	%IE									
Assistência Social	41	11	26,83%	42	13	30,95%	44	15	34,09%	44	17	38,64%	171	56	32,75%
Cultura	6	–	0,00%	9	1	11,11%	8	1	12,50%	7	1	14,29%	30	3	10,00%
Defesa dos Direitos Sociais	2	–	0,00%	3	–	0,00%	2	–	0,00%	2	–	0,00%	9	–	0,00%
Desenvolvimento e Habilitação	2	–	0,00%	3	1	33,33%	2	1	50,00%	3	1	33,33%	10	3	30,00%
Educação e Pesquisa	98	9	9,18%	91	6	6,59%	92	11	11,96%	90	17	18,89%	371	43	11,59%
Intermediários Filantrópicos e Promoção de Voluntariado	2	–	0,00%	2	–	0,00%	2	–	0,00%	2	–	0,00%	8	–	0,00%
Meio Ambiente e Animais	3	–	0,00%	3	–	0,00%	3	–	0,00%	2	–	0,00%	11	–	0,00%
Outros	20	2	10,00%	16	2	12,50%	19	2	10,53%	19	1	5,26%	74	7	9,46%
Saúde	35	12	34,29%	35	17	48,57%	33	12	45,45%	30	17	56,67%	133	61	45,86%
Total Geral	209	34	16,27%	204	40	19,61%	205	45	21,95%	199	54	27,14%	817	173	21,18%

Obs: IA – Itens Avaliados (a fundação apresentou o item previsto nos meios evidenciados); IE – Itens Evidenciados (a fundação além de evidenciar, cumpriu as exigências previstas nas normas contábeis).

Fonte: Elaborada pelos autores

Tabela 7: Análise geral dos itens evidenciados em relação aos meios de evidenciação no período de 2006 a 2009

Setor	2006			2007		
	IA	IE	%IE	IA	IE	%IE
Assistência Social	292	198	67,81%	291	187	64,26%
Cultura	97	70	72,16%	102	69	67,65%
Defesa dos Direitos Sociais	17	12	70,59%	17	12	70,59%
Desenvolvimento e Habilitação	18	11	61,11%	19	12	63,16%
Educação e Pesquisa	543	342	62,98%	534	343	64,23%
Intermediários Filantrópicos e Promoção de Voluntariado	16	9	56,25%	16	11	68,75%
Meio Ambiente e Animais	17	12	70,59%	17	14	82,35%
Outros	114	72	63,16%	110	69	62,73%
Saúde	178	109	61,24%	178	117	65,73%
Total Geral	1.292	835	64,63%	834	40	64,95%

2008			2009			Média		
IA	IE	%IE	IA	IE	%IE	IA	IE	%IE
300	208	69,33%	297	201	67,68%	1.180	794	67,29%
98	66	67,35%	92	62	67,39%	389	267	68,64%
18	14	77,78%	18	13	72,22%	70	51	72,86%
18	13	72,22%	19	10	52,63%	74	46	62,16%
527	348	66,03%	522	329	63,03%	2.126	1.362	64,06%
16	14	87,50%	16	12	75,00%	64	46	71,88%
17	13	76,47%	17	14	82,35%	68	53	77,94%
113	68	60,18%	116	74	63,79%	453	283	62,47%
174	113	64,94%	173	117	67,63%	703	456	64,86%
1.281	857	66,90%	1.270	832	65,51%	5.127	3.358	65,50%

Obs: IA – Itens Avaliados (a fundação apresentou o item previsto nos meios evidenciados); IE – Itens Evidenciados (a fundação além de evidenciar, cumpriu as exigências previstas nas normas contábeis).

Fonte: Elaborada pelos autores

enquanto os critérios exigidos pelas normas contábeis foram atendidos, em média, 91,60%. Nesse caso, as fundações não se preocupam apenas em evidenciar a demonstração, mas também seguir os critérios estabelecidos pelas normas que se referem 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 88,52%;

e) As Notas Explicativas, que apresentaram o menor nível de evidenciação entre as demonstrações, 78,68% em média, também demonstrou o menor nível de evidenciação considerando os critérios estabelecidos pelas normas contábeis, 21,18%.

7. Considerações Finais

A filantropia, a caridade e o mecenato são atos que demonstram a preocupação da sociedade com o bem-estar do ser humano. Principalmente pela Reforma do Estado, com a introdução do Estado gerencial, regulador e, sobretudo, democrático, mudanças foram ocasionadas neste pro-

cesso e das instituições que atuam para o bem-estar social. A partir dessa reforma, o crescimento das entidades que promovem atividades voltadas para a sociedade apresentou uma evolução, especialmente no Brasil.

É de fundamental importância o monitoramento dessas entidades, verificando se essas estão realmente praticando atividades que visam prioritariamente o retorno social. No caso das Fundações Privadas, objeto deste estudo, 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 evidenciação contábil das Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte. 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 ao montante dos benefícios fiscais gozados.

Como resultado esta pesquisa apresenta que as Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte evidenciaram no período de 2006 a 2009, 72,17%, considerando-se todos os itens do modelo, ou seja, “Meios de Evidenciação” e “Itens evidenciados”. Estratificando-se, temos que os meios de evidenciação foram apresentados em 84,62% e os itens evidenciados 65,50%, valores médios no 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 um nível satisfatório, dentro do contexto desta pesquisa, mas quando analisado a evidenciação de forma detalhada e explicativa, muitas entidades não atendem às normas contábeis e nem ao que se pode considerar adequado a um processo de prestação de contas e de evidenciação (em termos qualitativos). Dentre os meios de evidenciação, as Notas Explicativas e o Relatório de Atividades são os itens que menos são evidenciados, e, quanto aos itens evidenciados, a utilização de contas genéricas, a não utilização das Notas Explicativas para evidenciar as receitas com ou sem gratuidades bem como os benefícios gozados, são itens que podem ser citados como os de maiores impactos na falta de evidenciação. A ausência destes leva o Ministério Público a ter que solicitar informações extras, que já deveriam estar contidas nos informes das fundações dentro do sistema SICAP.

Dessa forma, pode-se concluir que o nível geral de evidenciação não é satisfatório, nesta pesquisa, considerando que 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.

Considerando a classificação do tipo de evidenciação utilizada nesta pesquisa, com base em Verrecchia (2001) – divulgação

baseada na discricionariedade – pode-se perceber que os agentes (as Fundações) buscam atender em muitos casos apenas o que é considerado obrigatório dentro do modelo de prestação de contas, e de acordo com o definido na estrutura do sistema SICAP. Apesar de o SICAP possuir campos/relatórios, que se pode dizer serem de evidenciação voluntária, como o Relatório de Atividades, há uma percepção de que a discricionariedade é mais acentuada nestes casos. Isso pode ser fruto tanto da intenção de não se fornecer essas outras informações (assimetria informacional causada por um ambiente que permite e induz – com componente de risco moral), como também da falta de conhecimento dos preparadores e/ou responsáveis pela prestação de contas. Nesse último caso, o sistema em si torna-se um contra incentivo a divulgação voluntária, pois o mesmo não contempla (e não deveria, em nossa opinião), um roteiro ou comentários para o preenchimento destas informações. Isso também não ocorre com o próprio processo por parte do Ministério Público, que também não solicita a inserção dessas informações, a não ser que algo seja percebido e solicitado posteriormente. Visualiza-se que o desenvolvimento de um manual de prestações de contas por meio do SICAP, com ênfase na qualidade dos dados e informações poderia provocar a melhor utilização do mesmo.

Percebeu-se que o Terceiro Setor tem muito a evoluir em termos do processo de evidenciação e as pesquisas futuras precisarão alcançar e discutir alguns pontos. Esses são inerentes à preparação das demonstrações contábeis para fins de prestação de contas (capacitação dos preparadores), bem como o papel dos demandantes dessas (quais informações são relevantes), pois num processo de comunicação entre agente (fundação) e principal (Governo ou Órgão do mesmo), a utilização de sistemas precisa ser customizada para ambos, evitando-se incentivos difusos e interesses conflitantes, que geram custos marginais para todos.

Referências

- 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.
- 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.
- 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 BREDÁ, 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.
- 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.
- 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.
- 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.

- 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.
- 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.
- SALAMON, Lester M. Estratégias para o fortalecimento do Terceiro Setor. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org). 3º Setor de 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.
- 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.
- 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.