
Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina

Douglas da Silveira ¹
José Alonso Borba ²

•Artigo recebido em: 16/06/2009 •• Artigo aceito em: 18/12/2009 ••• Segunda versão aceita em: 28/01/2010

Resumo

O Terceiro Setor surgiu da iniciativa da sociedade diante de necessidades gerais não atendidas pelo Estado. As fundações se desenvolveram nesse ambiente, que têm entre as principais formas de transparência a divulgação das suas demonstrações financeiras e da consequente Evidenciação Contábil. Este trabalho busca analisar a conformidade das prestações de contas com as normas contábeis estabelecidas das fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina. A pesquisa baseou-se em estudo exploratório de abordagem predominantemente quantitativa. Foi elaborada, a partir das normas contábeis, uma listagem de aspectos relacionados às fundações que foram posteriormente verificados nas prestações de contas. Os dados foram cedidos pelo Ministério Público de Santa Catarina. O trabalho foi realizado com 39 fundações e abrangeu as prestações de contas referentes aos exercícios de 2004, 2005 e 2006. Os resultados foram apresentados por tipo de evidenciação contábil analisado. No total, foram analisados 2.522 itens em 117 prestações de contas de 39 fundações da área de Educação e Pesquisa. Os resultados sugerem um nível geral de conformidade das demonstrações contábeis de aproximadamente 67%, confirmando a necessidade tanto de se aprimorar a transparência, quanto da conscientização da utilização das normas específicas relacionadas às fundações.

Palavras-chave: Fundações; Terceiro Setor; Evidenciação Contábil e Transparência.

¹ Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Instituição de vínculo: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Rua Cel. Teixeira de Oliveira, 256, ap. 204, Centro, Biguaçu/SC, CEP 88.160-000. Tel.: (48) 3357-5770. E-mail: douglas_da_silveira@yahoo.com.br

² Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA/USP). Instituição de vínculo: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: CSE, Campus Universitário, Trindade, Florianópolis/SC, CEP 88.040-970. Telefone: (48) 3721-6608. E-mail: jalonso@cse.ufsc.br

Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves da Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

Countable Disclosure of Private Foundations of Education and Research: An Analysis of the Conformity of the Countable Demonstrations of Entities of Santa Catarina

Abstract

The Third Section appeared of the initiative of the society due to general needs not assisted by the State. The foundations were developed in that it sets, that has among the main transparency forms the popularization of its financial demonstrations and of consequent Accounting Disclosure. This work search to analyze the conformity of the installments of bills with the established accounting norms of the foundations of the area of Education and Research of Santa Catarina. The research based predominantly on exploratory study of approach quantitative. It was compiled from the accounting standards a list of issues related to foundations that were later verified the checks and balances. The data were provided by the Ministério Público de Santa Catarina. The work was accomplished with 39 foundations and it embraced installments of referring bills to the exercises of 2004, 2005 and 2006. The results were presented by type of accounting disclosure analyzed. In the total, 2.522 items were analyzed in 117 installments of bills of 39 foundations of the area of Education and he/she Researches. The results suggest a general level of conformity of the accounting demonstrations of approximately 67%, confirming the need of if improve the transparency, as of the understanding of the use of the specific norms related the foundations.

Keywords: Foundations; Third Sector; Disclosure and Transparency.

1. Introdução

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

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

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

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

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

Fischer e Mendonça (2002) e Araújo (2005) comentam sobre o “amadorismo” encontrado na gestão de diversas instituições do Terceiro Setor, o que revela a necessidade de profissionalização dos agentes, que, geralmente, são movidos apenas por boas intenções. Por consequência, a ausência de evidenciação das informações relacionadas à administração dessas entidades pode gerar descrédito para a captação de recursos, bem como interpelações por parte do Estado, com a rejeição de contas ou até a instauração de Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI’s).

A Evidenciação Contábil é a forma mais usual, e em muitas entidades é a única forma para demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades. Assim, a adequação da evidenciação contábil das entidades do Terceiro Setor pode ser considerada como índice de transparência dessas entidades, informação de suma importância para gerar crédito a essas Entidades diante da sociedade. Considerados os fatores relatados, foi vislumbrado o seguinte problema de pesquisa: “Qual o grau de conformidade das demonstrações

contábeis das fundações privadas de Educação e Pesquisa de Santa Catarina com as normas contábeis?”

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

Não foram encontrados na literatura outros trabalhos com o foco do presente estudo. A maioria dos trabalhos encontrados (ARAÚJO, 2005; BETTIOL JUNIOR; VARELA, 2006; CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2007) é de caráter normativo ou teórico e prevê modelos de evidenciação que podem ser utilizados pelas entidades sem fins lucrativos, mas não avaliam se são utilizados os modelos já preconizados pelas normas. Assim, a plataforma teórica utilizada neste trabalho abrange a apresentação de noções gerais sobre o conceito e as proporções do Terceiro Setor, a identificação das fundações nesse contexto, a importância da evidenciação contábil como meio de transparência a ser utilizado pelas entidades do Terceiro Setor e a identificação dos parâmetros normativos a serem observados pelas fundações em sua evidenciação contábil.

2. O Terceiro Setor e as Fundações

2.1 Teoria do Mercado de Crédito

Para entender o Terceiro Setor como fenômeno social é importante observar o histórico de seu surgimento. Como a essência do Terceiro Setor está intimamente ligada à filantropia, pode-se dizer que o setor sempre existiu, mas não de uma maneira formalizada por meio de instituições. Alguns autores comentam o histórico do surgimento do Terceiro Setor, associando-o aos movimentos religiosos, tais como Paes (2003, p. 93): “devemos à Igreja e a outros setores cristãos progressistas a introdução desse tipo de organização no país”; e Andrade (2002, p. 28):

O terceiro setor surgiu da conjunção de diversos fatores e é também por isto que organizações com obje-

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

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

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

Em termos internacionais, Salamon e Anheier (1994), citados por Costa Jr. (1998, p. 04), trazem os resultados de pesquisa realizada pela Johns Hopkins University em 1994 e que traduz alguns dados das dimensões do Terceiro Setor sobre sete países, seis deles desenvolvidos (Estados Unidos, Alemanha, França, Itália, Reino Unido e Japão) e um integrante do antigo bloco socialista (Hungria). O Quadro 1 traz os dados de despesas do setor não lucrativo de cada país.

Quadro 1 - Despesas do setor não lucrativo

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

Fonte: Salamon e Anheier (1994) *apud* Costa Jr. (1998, p. 4).

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

A expressão Terceiro Setor é utilizada para designar as entidades sem fins lucrativos que são de iniciativa privada, mas desenvolvem atividades com finalidade de âmbito coletivo ou público. Difere-se do Estado, o Primeiro Setor, porque sua existência não está encaixada na hierarquia do Estado, pois independe dele, assim como do Mercado, o Segundo Setor, porque não admite a distribuição de resultado aos fundadores ou associados.

A Organização das Nações Unidas (2003, p. 26) apresenta o seguinte conceito:

(a) organizations, that (b) are not-for-profit and, by law or custom, do not distribute any surplus they may generate to those who own or control them, and that are (c) institutionally separate from government, (d) self-governing and (e) non-compulsory.

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

Há autores, principalmente americanos (HUDSON, 2002; SALAMON; ANHEIER, 1997), que tratam do setor privado e do setor público, sem necessariamente ordená-los como Primeiro e Segundo Setor. No entanto, a linha de raciocínio deste trabalho concorda com a visão de Rafael (1997) e Montaña (2002), que entendem o Estado como Primeiro Setor. Ao analisar as tendências do Terceiro Setor, Kramer (2000, p. 17) trata da divisão dos setores e apresenta duas visões que têm sido expostas:

The most recent trend is the convergence and blurring of lines between the sectors, resulting in the emergence of two contrasting perspectives. The dominant and prevailing one celebrates the rapid

institutionalization of the third sector as a primary partner with government in the delivery of services, and as an advocate and core of the civil society. The other view is skeptical about the validity of a sectoral model based on type of ownership in the face of a convergence of boundaries and extensive interdependence.

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

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

Donnelly-Cox, Donoghue e Hayes (2001) explicam que é possível conhecer as necessidades sociais emergentes de uma comunidade, observando-se a atuação do Terceiro Setor em seu meio. Essa atuação tanto pode ocorrer em parceria quanto em substituição ao Estado, o que confere a independência característica do setor não lucrativo.

O Código Civil (Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002) define oficialmente dois tipos de entidades sem fins lucrativos: as fundações e as associações. Seriam os dois tipos básicos de entidades que compõem o Terceiro Setor. As fundações privadas diferem-se das associações por serem, em qualquer caso, de finalidade pública, ao passo que nas associações a finalidade geralmente é coletiva, de interesse de seus associados. O patrimônio de uma fundação é constituído com o intuito de tornar-se independente da pessoa que a institui e torna-se público, enquanto na associação o patrimônio é dos associados.

Diniz (1998b, p. 11) explica que “a fundação é um complexo de bens livres (*universitas bonorum*), colocado, por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas, sem intuito de lucro, a serviço de um fim lícito e especial com alcance social, em atenção ao disposto em seu estatuto”. Como bem observa a autora, as fundações são entidades criadas a partir de um patrimônio (*universitas bonorum*) destacado do patrimônio de seu fundador ou fundadores, que passa a ter finalidade pública, de interesse coletivo, portanto, passível de fiscalização do Estado.

Como as fundações privadas são entidades com finalidade pública e interesse social, são enquadradas entre os direitos difusos (Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, em seu art. 129) do cidadão. Em razão disso as fundações prestam contas anualmente ao Ministério Público, que utiliza esse meio para acompanhar e fiscalizar as atividades dessas entidades, avaliando todo e qualquer ato que venha a gerar algum risco em relação à integridade e liquidez do patrimônio da fundação. No Brasil, o Ministério Público de cada Estado da Federação tem autonomia para definir sua própria estrutura quanto à curadoria das fundações.

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

O aspecto social da finalidade do Terceiro Setor remete à necessidade de transparência e à responsabilidade da entidade sobre seus atos que deverão ter impacto social. Essa responsabilidade inclui a prestação de contas à sociedade, o que tem sido referenciado pelos autores (COELHO, 2002) por meio da terminologia “accountability”.

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

Assis, Mello e Slomski (2006, p. 6) explicam que “a transparência para o Terceiro Setor é fator determinante da sua sobrevivência, é preciso

que estas entidades prestem contas dos seus atos aos investidores sociais”. É incompatível que uma entidade do Terceiro Setor, com finalidade pública ou coletiva, deixe de apresentar transparência e de buscar a melhor evidenciação possível de seus atos. É requisito de sobrevivência a devida prestação de contas de suas ações.

3. Metodologia da Pesquisa

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

O objetivo da pesquisa foi analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas pelo Ministério Público de Santa Catarina (MPSC). A “conformidade” é entendida neste trabalho como a adequação das demonstrações contábeis analisadas com as práticas e os procedimentos preconizados pelas normas contábeis pertinentes, consideradas as limitações da pesquisa.

Pretende-se com o trabalho visualizar o grau de transparência permitido pelas fundações por meio de suas demonstrações contábeis. A natureza da pesquisa está associada a aspectos qualitativos, em virtude de o estudo constituir-se de uma avaliação das fundações, no que tange à capacidade de seguir as normas preestabelecidas em termos de elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis. No entanto, a abordagem utilizada vale-se do levantamento de quantidades de itens evidenciados que foram quantificados tanto na coleta dos dados quanto no tratamento dos resultados, caracterizando uma abordagem predominantemente quantitativa (RICHARDSON, 1999).

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

É de entendimento do Ministério Público de Santa Catarina que os dados referentes à manutenção do patrimônio das fundações são de caráter público, porque a finalidade das fundações é pública. Desta forma, é permi-

tido a qualquer cidadão o acesso aos dados das prestações de contas das fundações cadastradas pelo Ministério Público, desde que faça solicitação formal ao Centro de Apoio Operacional à Cidadania e às Fundações (CCF), órgão responsável pelo apoio às promotorias de Justiça do Estado, no que se refere à curadoria de fundações. Os dados foram fornecidos em meio magnético, em forma de arquivos legíveis no *software* “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas”, ou SICAP, que pode ser baixado pelo sítio da Internet <www.fundata.org.br>.

A amostra de fundações analisada foi composta por todas as fundações que atuam na área de Educação e Pesquisa e que prestaram contas nos anos de 2004, 2005 e 2006, visto que essas fundações são as mais desenvolvidas dentro do Estado.

Os itens selecionados para análise foram separados em dois níveis de análise. O primeiro visa identificar o perfil das entidades analisadas, observando-se se a fundação é mantenedora de universidade ou instituição de ensino superior, qual o município no qual se localiza e quantos empregados possui.

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

- a) NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, aprovada pela Resolução CFC N. 686, de 14/12/1990;
- b) NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros, referente à NBC T-10 – Aspectos contábeis específicos em entidades diversas, aprovada pela Resolução CFC N. 877, de 18/04/2000; e
- c) NBC T 10.4 – Fundações, referente à NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, aprovada pela Resolução CFC N. 837, de 22/02/1999.

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

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

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

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

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

O SICAP apresenta plano de contas padrão, e demonstrativos preestabelecidos, o que induz as fundações a utilizarem um modelo padronizado. Para fins de análise, buscou-se ao máximo evitar a avaliação de itens que as fundações estivessem impedidas de apresentar adequadamente em função do modelo.

4. Análise dos Resultados

Os dados são apresentados iniciando-se com a apuração da amostra e do perfil das entidades analisadas, seguidos dos resultados apurados da

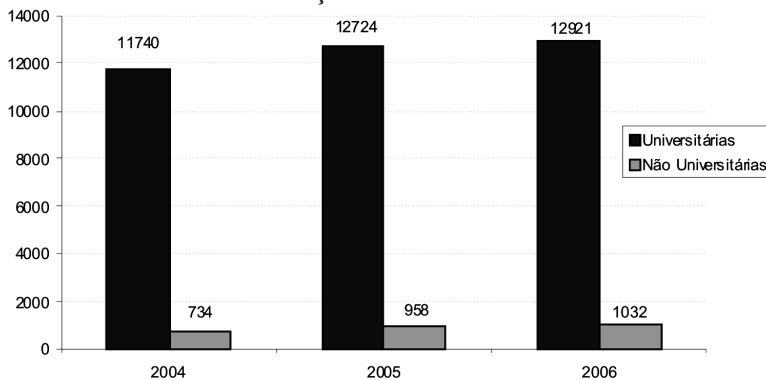
análise de cada tipo de demonstração contábil. Foram constatadas 65 fundações da área de Educação e Pesquisa cadastradas na base de dados do MPSC. No entanto, apenas 39 (ou 60%) tiveram suas prestações de contas analisadas neste trabalho.

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

Quanto à localização geográfica, pelo menos um terço das fundações analisadas está localizada em Florianópolis. O segundo aspecto referente ao perfil das entidades analisadas é a manutenção de universidades ou instituições de ensino superior. Das 39 entidades analisadas, 15 (38%) são fundações que mantêm uma universidade ou entidade de ensino superior e que passarão a ser denominadas “Universitárias” na descrição dos resultados da análise.

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

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



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

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

4.1 Balanço Patrimonial

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

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

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

Tabela 1 - Análise do Balanço Patrimonial das fundações

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	12	5	42	14	7	50	17	7	41	43	19	41
A fundação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.6	17	3	18	22	2	9	21	2	10	60	7	10

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 1 - Análise do Balanço Patrimonial das fundações

(continuação)

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	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?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	39	21	54	39	20	51	39	18	46	117	59	46
A fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.7	39	32	82	39	30	77	39	35	90	117	97	90
A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 3 - item 3.2.2.12	39	28	72	39	32	82	39	29	74	117	89	74
A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	10	7	70	13	11	85	15	11	73	38	29	73
A fundação evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	39	23	59	39	25	64	39	21	54	117	69	54
TOTAL		195	119	61	205	127	62	209	123	59	609	369	61

Fonte: Dados da Pesquisa.

4.2 Demonstração de Mutações do Patrimônio Social

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

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

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação apresentou “Saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o “Saldo do Final do Exercício” apresentado no ano anterior?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, a)	39	37	95	39	34	87	39	32	82	117	103	88
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, h)	39	36	92	39	34	87	39	39	100	117	109	93
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, l)	39	35	90	39	38	97	39	36	92	117	109	93
TOTAL		117	108	92	117	106	91	117	107	91	351	321	91

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

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

4.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

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

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

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

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

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

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

4.4 Demonstração do Superávit ou Déficit

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

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

Tabela 4 - Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit

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

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

Tabela 4 - Análise da Demonstração do Superávit ou Déficit

(continuação)

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	9	5	56	10	7	70	8	6	75	27	18	67
A fundação evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	39	6	15	39	8	21	39	7	18	117	21	18
A fundação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas as fontes de recursos que são receitas?	Critério do MPSC	39	31	79	39	33	85	39	32	82	117	96	82
A fundação evidenciou em seu Demonstrativo de Fontes de Recursos todas as fontes apresentadas no SICAP?	Critério do MPSC	39	32	82	39	28	72	39	26	67	117	86	74
TOTAL		339	240	71	340	244	72	336	240	71	1015	724	71

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

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

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

4.5 Notas Explicativas

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

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

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

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

Tabela 5 - Análise das Notas Explicativas

Item Verificado	Base Normativa	2004			2005			2006			TOTAL		
		Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
A fundação apresentou critérios para reavaliação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 b)	10	2	20	13	6	46	15	6	40	38	14	37
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes à isenção de contribuições previdenciárias?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, c)	6	3	50	6	4	67	7	5	71	19	12	63
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, h)	20	8	40	20	10	50	20	10	50	60	28	47
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, i)	26	5	19	26	6	23	27	7	26	79	18	23
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, l)	39	0	0	39	0	0	39	0	0	117	0	0
TOTAL		101	18	18	104	26	25	108	28	26	313	72	23

* Ia: Item analisado * Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

4.6 Análise da evidenciação contábil das Fundações

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

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

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

Meio de Evidenciação Verificado	2004			2005			2006			TOTAL		
	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie	Ia*	Ie*	% Ie
Balanço Patrimonial	195	119	61	205	127	62	209	123	59	609	369	61
Demonstração de Mutações do Patrimônio Social	117	108	92	117	106	91	117	107	91	351	321	91
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	78	63	81	78	60	77	78	75	96	234	198	85
Demonstração do Superávit ou Déficit	339	240	71	340	244	72	336	240	71	1015	724	71
Notas Explicativas	101	18	18	104	26	25	108	28	26	313	72	23
TOTAL	830	548	66	844	563	67	848	573	68	2522	1684	67

* Ia: Item analisado

* Ie: Item evidenciado

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

Antes de demonstrar o nível de evidenciação alcançado pelas fundações, é importante ressaltar que nem todos os itens foram analisados em todas as prestações de contas, em virtude da limitação já exposta na metodologia. O ranking das fundações, segundo o nível de evidenciação, consta na Tabela 7.

Tabela 7 - Nível de evidenciação contábil entre 2004 e 2006 por fundação

Ordem	Fundação	Início das Atividades	2004	2005	2006	Total
1	FUNDAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DE SC	2001	89%	83%	79%	84%
2	FUND. PROF. OSNI DE MEDEIROS REGIS	1998	82%	83%	82%	83%
3	FUND. UNIVERSITÁRIA IBEROAMERICANA	2002	79%	79%	89%	81%
4	FUND. CATARIN. DE EDUCAÇÃO NA EMPRESA	1997	83%	89%	72%	81%
5	FUND. DOM JAIME DE BARROS CÂMARA	1974	76%	81%	81%	79%
6	FUNDAÇÃO DE EDUCAÇÃO DAMA	2001	74%	80%	84%	79%
7	FUNDAÇÃO HERMON	2001	89%	75%	71%	78%
8	FUNDAÇÃO ALFREDO HENRIQUE WAGNER	2002	78%	78%	78%	78%
9	FUND. INST. NACIONAL DE ARTES CULINÁRIAS	2000	72%	78%	82%	77%
10	FUND. UNIV. DO CONTESTADO - REITORIA	1994	77%	73%	77%	76%
11	FUND. UNIV. P/ O DESENV. DO ALTO VALE DO ITAJAI	1966	74%	76%	76%	75%
12	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO SUL DE SC	1967	81%	73%	69%	74%
13	FUND. UNIV. DO CONTESTADO - C. DE CURITIBANOS	1976	73%	74%	76%	74%
14	FUND. ULYSSES GUMARÃES/SECCIONAL SC	1995	74%	79%	67%	73%
15	FUNDAÇÃO FREI GODOFREDO	1987	76%	71%	71%	73%
16	FUND. DE APOIO À EDUC. PESQ. E EXT. DA UNISUL	2000	75%	70%	71%	72%
17	FUND. CENTROS DE REFERÊNCIA EM TECNOLOGIAS INOVADORAS	1984	71%	67%	75%	71%
18	FUND. CENTRO TECNOL. DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL	2000	65%	80%	67%	70%
19	FUND. ADOLPHO BOSIO DE EDUC. NO TRANSPORTE	1998	68%	75%	67%	70%
20	FUND. EDUCACIONAL DE CRICIÚMA - FUCRI	1968	68%	71%	67%	69%
21	FUNDAÇÃO CENTRO EDUCATIVO	2001	41%	76%	82%	67%
22	FUND. UNIVERSIDADE DO CONTESTADO - MAFRA	1972	57%	73%	71%	67%
23	FUND. EDUC. E ASSISTENCIAL DE FRAIBURGO	1974	65%	71%	63%	66%
24	FUNDAÇÃO FRITZ MULLER	1996	55%	60%	79%	64%
25	FUND. EDUC. DA REGIÃO DE JOINVILLE	1967	62%	69%	62%	64%
26	FUND. BLUMENAUENSE DE ESTUDOS TÊXTEIS	1971	67%	48%	76%	63%
27	FUND. UNIV. DO DESENVOLVIMENTO DO OESTE	1971	64%	68%	56%	63%
28	FUND. DAS ESC. UNIDAS DO PLAN. CATARINENSE	1959	60%	64%	64%	63%
29	FUND. UNIV. DO CONTESTADO - CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CAÇADOR	1971	68%	45%	70%	61%
30	FUND. DE ESTUDOS SUPERIORES DE ADMINISTRAÇÃO E GERÊNCIA	1987	52%	70%	61%	61%
31	FUND. EDUC. REGIONAL JARAGUAENSE - FERJ	1973	60%	56%	58%	58%
32	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ	1970	68%	48%	58%	58%
33	FUND. INSTITUTO TECNOLÓGICO DE JOINVILLE	1987	65%	45%	55%	55%
34	FUND. DE AMPARO A PESQ. E EXTENSÃO UNIV.	1977	52%	52%	57%	54%
35	FUND. UNIV. DO CONTESTADO CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE CANOINHAS	1972	54%	50%	54%	53%
36	FUNDAÇÃO EDUCACIONAL BARRIGA VERDE	1977	48%	56%	44%	49%
37	FUNDAÇÃO JOSÉ ARTHUR BOITEUX	1958	55%	47%	45%	49%
38	FUND. DE ESTUDOS E PESQ. SÓCIO-ECONÔMICOS	1977	45%	50%	48%	48%
39	FUND. UNIV. DO CONTESTADO CONCORDIA	1976	30%	46%	61%	46%

Fonte: Ministério Público de Santa Catarina.

A Fundação dos Administradores de Santa Catarina foi a que apresentou o maior percentual (84%) de evidenciação. No entanto, demonstrar que estas fundações têm o maior nível de evidenciação não significa dizer que elas estão no patamar ideal de evidenciação.

O que se observou é que todas as fundações deveriam ter alcançado 100% de evidenciação dos itens analisados, pois eles são considerados mínimos segundo as normas contábeis. Isso significa que todas as fundações analisadas precisam reconsiderar a atenção dispensada ao tema e aprimorar seus métodos de evidenciação.

5. Conclusões

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

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

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

O item analisado que mais chamou a atenção no resultado de toda a pesquisa foi a apresentação dos totais de receitas com e sem gratuidade e dos benefícios fiscais usufruídos. As gratuidades são concedidas pelas fundações para compensar os benefícios fiscais que recebem. Os benefícios, por sua vez, são recebidos pelas fundações em nome de sua finalidade pública e de seu potencial para o desenvolvimento social. Nenhuma das fundações analisadas demonstrou em Nota Explicativa suas receitas com e sem gratuidades ou os benefícios fiscais utilizados.

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

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

Por um lado, é importante considerar que alcançar um alto grau de evidenciação e de conformidade com as normas não garante um nível ideal de transparência, pois este também está associado a fatores como fidedignidade, qualidade e clareza das informações disponibilizadas. Por outro, a falta de evidenciação poderia ser considerado um forte indício de que não se está dando a atenção mínima necessária à transparência, além de confirmar o desprezo pelas normas emanadas.

O presente trabalho não objetivou avaliar a qualidade da evidenciação, pois isso exigiria um maior aprofundamento da análise, inclusive com averiguação dos registros contábeis de cada fundação. O objetivo da pesquisa foi averiguar a evidenciação ou não dos itens analisados, ratificando assim o nível de conformidade das fundações com as normas contábeis. Assim, percebeu-se que o nível de evidenciação encontrado é inadequado, pois os itens avaliados referem-se a um padrão mínimo que deveria ser alcançado por todas as fundações.

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

Referências

- ANDRADE, Miriam Gomes Vieira de. *Organizações do Terceiro Setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas*. Florianópolis, 2002. 146 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina.
- ARAÚJO, Osório Cavalcante. *Contabilidade para organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas, 2005.
- ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. *Transparência nas entidades do Terceiro Setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho*. In: 6º CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo-SP.
- BETTIOL JUNIOR, Alcides; VARELA, Patrícia Siqueira. *Demonstrações contábeis para instituições do Terceiro Setor: um estudo do Statement of Financial Accounting Standards nº. 117 (FAS 117)*. In: 6º CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo-SP.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988. _____ . *Lei n. 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunil. Entre o Estado e o mercado: *o público não-estatal*. In: _____. (Org.). *O público não-estatal na reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999. p. 15-48.
- COELHO, Simone de Castro Tavares. *Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. 2. ed. São Paulo: Ed. SENAC, 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social*. 2. ed. Brasília: CFC, 2007. _____ . *NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas*. NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Aprovada pela Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000. _____ . *NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas*. NBC T - 10.4 - Fundações. Aprovada pela Resolução CFC n. 837, de 22 de fevereiro de 1999. _____ . *NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis*. Aprovada pela Resolução CFC n. 686, de 114 de dezembro de 1990.

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

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

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

DONNELLY-COX, Gemma; DONOGHUE, Freda; HAYES, Treasa. *Conceptualizing the Third Sector in Ireland, North and South*. p. 195-204. International Society for Third-Sector Research and The Johns Hopkins University. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*. v. 12, n. 3, Sept. 2001.

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

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

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

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

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

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

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

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

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. rev. e amp. Colaboradores José Augusto de Souza Peres...*et. al.* São Paulo: Atlas, 1999.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K *The emerging sector: the nonprofit sector in comparative perspective – an overview*. Baltimore: The Johns Hopkins University, 1994.

._____. *Defining the Nonprofit Sector: a cross national analysis*. Manchester University Press, 1997.

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