

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS  
ECONÔMICAS

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JÉSSICA DE JESUS SILVA

TERCEIRO SETOR: ANÁLISE DA CONFORMIDADE DA EVIDENCIAÇÃO DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS FUNDAÇÕES DE EDUCAÇÃO E PESQUISA  
EM RELAÇÃO À RESOLUÇÃO CFC 1409/12

Goiânia – GO  
2014

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral  
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto  
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Ms. Ednei Morais Pereira  
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

JÉSSICA DE JESUS SILVA

TERCEIRO SETOR: ANÁLISE DA CONFORMIDADE DA EVIDENCIAÇÃO DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS FUNDAÇÕES DE EDUCAÇÃO E PESQUISA  
EM RELAÇÃO À RESOLUÇÃO CFC 1409/12

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da Universidade Federal de Goiás, sob orientação do professor Dr. Carlos Henrique Silva do Carmo

Goiânia – GO  
2014

Ficha catalográfica elaborada  
automaticamente com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Silva, Jéssica de Jesus  
Terceiro Setor: Análise da conformidade da evidenciação das  
demonstrações contábeis das Fundações de Educação e Pesquisa em  
relação à Resolução CFC 1409/12. [manuscrito] / Jéssica de Jesus Silva.  
2014.  
46 f.

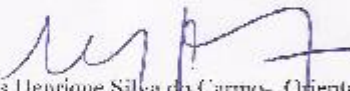
Orientador: Prof. Carlos Henrique Silva Carmo.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal  
de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e  
Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2014.  
Bibliografia. Apêndice.  
Inclui gráfico, tabelas.

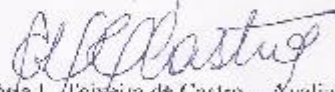
1. Fundações. 2. Evidenciação. 3. Res. CFC nº 1409/12. I. Carmo,  
Carlos Henrique Silva, orient. II. Título.

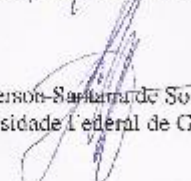
Jéssica de Jesus Silva

TERCEIRO SETOR: ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES  
CONTÁBEIS DAS FUNDAÇÕES DE EDUCAÇÃO E PESQUISA

Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:

  
Prof. Me. Carlos Henrique Silva do Carmo - Orientador(a)  
Universidade Federal de Goiás (UFG)

  
Prof. Me. Glória L. Teixeira de Castro - Avaliador(a)  
Universidade Federal de Goiás (UFG)

  
Prof. Me. Emerson Santana de Souza - Avaliador(a)  
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 04 de dezembro de 2014.

## DEDICATÓRIA

*Dedico esse trabalho a Deus e a minha mãe, pois sem eles eu nada seria.*

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus por todas as bênçãos que me foram proporcionadas e por ter coordenado meus passos nessa jornada.

A minha mãe, Vera, o meu muitíssimo obrigada, por ter feito o possível e o impossível para me oferecer a oportunidade de estudar em uma instituição de qualidade.

A minha irmã Giselle, por sempre estar ao meu lado.

Ao meu namorado Eduardo Campaneli Rocha, por ter vivido comigo todas as angústias e felicidades, sempre demonstrando amor e companheirismo.

Aos meus amigos que conviveram comigo por alguns bons anos, Marina, Karla, Emanuela, Leticia, Allan, Natanael, Eduardo, por tornarem a vida acadêmica mais leve e divertida.

Ao professor Carlos Henrique pela orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta monografia.

Enfim, a todos que torceram e contribuíram para que este sonho se tornasse realidade.

Muito obrigada!

## RESUMO

O Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Res. nº 1409/12 para normatizar a evidenciação das demonstrações contábeis de entidades sem fins lucrativos. Essa norma representa o marco da adoção à convergência internacional do Terceiro Setor no Brasil e trouxe algumas mudanças relacionadas a forma de apresentação das demonstrações, aumentando as exigências. A divulgação de informações financeiras por entidades do Terceiro Setor é necessária para manter a credibilidade e transparência dessas instituições perante os investidores. É primordial uma adequada evidenciação das demonstrações contábeis dessas entidades pois o Terceiro Setor tem grande dependência financeira pela utilização de recursos de terceiros e conseqüentemente precisa demonstrar aos investidores como os recursos doados estão sendo utilizados. Sendo assim, o objetivo desta pesquisa é investigar se as Fundações de Apoio a Pesquisa associadas ao CONFIES estão evidenciando as demonstrações contábeis em conformidade com a Res. CFC nº 1409/12. A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi pesquisa descritiva e bibliográfica com levantamento documental, utilizando-se abordagem qualitativa. Para a coleta de dados foi realizada uma pesquisa no site do CONFIES, onde estavam associadas 101 Fundações de Apoio à Pesquisa, porém 22 Fundações foram excluídas da análise por não atenderem aos critérios de seleção. Foram selecionadas 79 Fundações para constituir a população e realizada uma averiguação no *site* de cada uma em busca da divulgação de demonstrações. A amostra é composta somente por 12(doze) Fundações de Apoio à Pesquisa, que divulgaram suas demonstrações contábeis do exercício social de 2012, em próprio *site*. A pesquisa identificou que 33% da amostra não apresentou todos os demonstrativos exigidos pela Resolução e que 25% não apresentou notas explicativas. Quanto ao grau de aderência à Terminologia das contas, um percentual médio de 12% não cumpriu a determinação. A Res. CFC nº 1409/12 também determina quais informações devem conter nas notas explicativas para complementação das demonstrações. Verificou-se um percentual expressivo de itens exigidos nas notas explicativas que não apresentaram aderência à Resolução. Apenas 46% dos requisitos foram divulgados. Observa-se que o nível de evidenciação dos demonstrativos contábeis das Fundações, associadas ao CONFIES, não estão em conformidade com a norma. Esse aspecto pode estar relacionado às seguintes causas: a gestão dessas entidades não julga como importante a publicação das demonstrações contábeis; Não há a obrigatoriedade de publicação; A população não tem papel ativo em cobrar maiores esclarecimentos e divulgações das informações financeiras, sendo assim, essas instituições não se sentem obrigadas a publicar seus demonstrativos.

**Palavras – chaves:** Fundações, Evidenciação, Res. CFC nº 1409/12.



**LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Quantidade de fundações privadas e associações sem fins lucrativos em 2010. ....	17
Tabela 2 - Quantidade de trabalhadores assalariados nas fundações privadas e associações sem fins lucrativos em 2010. ....	18
Tabela 3 – Perfil econômico – financeiro das Fundações analisadas. ....	26
Tabela 4 – Quantidade de demonstrações apresentadas pelas Fundações. ....	29
Tabela 5 – Grau de aderência à Nomenclatura das contas presentes nas demonstrações de acordo com a Res. CFC nº 1409/12. ....	32
Tabela 6 – Conteúdo das notas explicativas conforme Resolução CFC nº 1409/12. ....	33

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica associadas ao CONFIES que divulgaram suas demonstrações contábeis do exercício de 2012. ....	25
Quadro 2 – Divulgação das Demonstrações Contábeis obrigatórias. ....	30
Quadro 3 – Divulgação das demonstrações contábeis não obrigatórias. ....	30

**LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Percentual de publicação das demonstrações contábeis exigidas pela Res. CFC nº 1409/12, das entidades da amostra. ....	28
--	----

## SUMÁRIO

RESUMO .....	7
1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização.....	12
1.2 Caracterização do Problema .....	13
1.3 Objetivos.....	15
1.3.1 Objetivo Geral .....	15
1.3.2 Objetivos Específicos.....	15
1.4 Justificativa .....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 Terceiro Setor.....	17
2.2 Evidenciação .....	20
2.3 Pesquisas sobre evidenciação contábil em entidades do Terceiro Setor .....	21
3. PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS.....	24
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	26
CONCLUSÃO.....	36
REFERÊNCIAS .....	38
APÊNDICE A – CHECKLIST DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1409 DE 2012. ....	45

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Contextualização

As atividades do Terceiro Setor crescem devido a vários fatores, entre eles: o descaso do governo com algumas classes sociais, a precariedade do Estado, a exigência da população sobre maior responsabilidade social pelo Segundo Setor, além do entendimento pelo Primeiro Setor e Segundo Setor de que é necessário apoiar os projetos do Terceiro Setor, pois se forem bem realizados podem trazer benefícios para todos. (Carneiro *et al*, 2006).

De acordo com Heckert (2001, p.12):

[...] o Estado brasileiro tem procurado se posicionar mais como agente regulador e moderador, deixando a iniciativa dos empreendimentos para o setor privado. As atividades lucrativas são assumidas pelo mercado, enquanto que aquelas que não oferecem retorno financeiro competem, cada vez mais, ao terceiro setor.

Segundo Campos (2005), entre os principais desafios que essas organizações são submetidas encontra-se a gestão transparente dos recursos que formam seus patrimônios; Gonçalves e Quintana (2010) complementam que “[...] é de extrema importância a transparência destas instituições na administração de seus recursos”.

A contabilidade desempenha um papel significativo nas organizações do Terceiro Setor, pois permite o registro do patrimônio e principalmente a comunicação entre a entidade e os usuários das informações contábeis (EBSSEN e LAFFIN, 2004). A normatização contábil definida para as organizações do Terceiro Setor é representada pela Resolução CFC nº 1409 de 2012. Essa resolução é de aplicação obrigatória para as empresas do Terceiro Setor a partir do exercício contábil de 2012 e trouxe algumas mudanças relacionadas a forma de apresentação das demonstrações por essas empresas, aumentando as exigências e buscando a harmonização com o novo padrão contábil Internacional adotado pelo Brasil.

De acordo com a presente resolução, as entidades sem fins lucrativos podem exercer diversas atividades, por exemplo, assistência social, saúde, educação, entre outras, sendo assim estas organizações prestam numerosos serviços à população.

Quanto às dimensões do Terceiro Setor, uma pesquisa realizada por Salamon e Anheier (1999 *apud* Oliveira, 2009), verificou que o Terceiro Setor movimentou 1,1 bilhão de

dólares e seus gastos representaram, em média, 4,6% do Produto Interno Bruto (PIB) dos 22 países por eles estudados, no de ano de 1995. Segundo dados da Rede Brasileira do Terceiro Setor (REBRATES), este segmento movimenta cerca de um trilhão de dólares anual, em nível mundial, verificando assim sua forte influência no cenário econômico.

Quanto a participação do Terceiro Setor na economia brasileira, Soldi *et al* (2007) afirma que é relevante, pois complementa diversas necessidades sociais que o Estado não atende.

## 1.2 Caracterização do Problema

Para o adequado estudo do Terceiro Setor cabe inicialmente conceitua-lo, a fim de claramente definir a sua abrangência.

Segundo Paes (2006, *apud* KRUGER *et al*, 2012, p. 04) a expressão Terceiro Setor refere-se a “organizações de natureza privada (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal)”. É diferente do Primeiro Setor, pois “classifica-se como primeiro setor o Estado, cuja finalidade primeira é promover o atendimento às demandas públicas, como saúde, educação e segurança” (ESBEN; LAFFIN, 2004, p. 13).

Já o Segundo Setor, conforme descrito por Resende (2005, p.01) “é compreendido como as organizações do mercado: pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, encarregadas da produção e comercialização de bens e serviços, tendo como escopo o lucro e o enriquecimento do empreendedor”.

Ou seja, o Primeiro Setor é o ente público responsável pelos serviços essenciais à sociedade: educação, saúde e segurança; o Segundo Setor é formado pelo conjunto de empresas que exercem atividades privadas e almejam a aferição de lucros; e o Terceiro Setor visa o bem estar social de forma a suprir as necessidades sociais que o Estado não preenche.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2008), o Terceiro Setor ganhou força na última década do regime militar no Brasil devido à redemocratização; houve um avanço significativo nas atividades das entidades sem fins lucrativos em consequência dos movimentos sociais que questionavam questões como: discriminação racial, pobreza, entre outras. Carneiro *et al* (2011) complementa que desde então a quantidade de entidades sem fins

lucrativos aumenta cada vez mais e de modo conseqüente cresce entre elas a competitividade para a captação de recursos.

A contabilidade tem papel importante na administração das entidades do Terceiro Setor, (ESBEN; LAFFIN, 2004) e possui os requisitos necessários para viabilizar a transparência das mesmas, através da evidenciação contábil de seus recursos e divulgação da realidade do seu patrimônio. (SILVEIRA, 2007, p.19).

Kruger *et al* (2012) afirma que “as entidades do Terceiro Setor devem, através da Contabilidade, apresentar suas demonstrações contábeis de forma clara e transparente, evidenciando os recursos recebidos e a aplicação dos mesmos [...]”. Assis *et al* (2006, p.6) explicam que a transparência é fator indispensável para a sobrevivência do Terceiro Setor, pois é necessário que essas entidades prestem contas de seus atos aos investidores. Silveira (2007, p.60) complementa que “É incompatível que uma entidade do Terceiro Setor [...] 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.” Além disso, com uma evidenciação apropriada dos recursos recebidos e da sua destinação, a entidade ganha maior credibilidade dos usuários de suas demonstrações.

As entidades sem fins lucrativos aplicam-se a Resolução CFC nº 1409/12 (Esta Resolução aplica-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012) e os Princípios de Contabilidade. Aplica-se também a NBC TG (Normas Brasileiras de Contabilidade) 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as IFRS (*International Financial Reporting Standards*) completas nos aspectos não abordados por essa Interpretação. De acordo com a Resolução CFC nº 1409/12, as demonstrações contábeis obrigatórias que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucro são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração do Fluxo de Caixa e Notas Explicativas. A Resolução também estabelece critérios e procedimentos específicos das informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas e destaca que a entidade não lucrativa pode ser constituída sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social ou religiosa, partido político e entidade sindical.

Miranda descreve as principais características das fundações:

A fundação é uma pessoa jurídica de direito privado, cujos bens foram destinados por seu fundador para a consecução de certos fins. Certamente possuem um criador, um conjunto de bens destinados a um fim específico e finalidade pública. (MIRANDA, 2004, p.326)

A Lei nº 10.406 estabelecida pela Presidência da República em 2002 que instituiu o novo Código Civil Brasileiro, regula as Fundações em seus artigos 62 a 69. Conforme parágrafo único do art. 62 do Código Civil Brasileiro, a fundação somente poderá se constituir para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Paes (2006) descreve uma grande variedade de fundações, porém nosso universo de pesquisa compreende somente as Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior.

A partir desse contexto a questão de pesquisa desse trabalho é: **As demonstrações contábeis das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica estão em conformidade com a Resolução CFC nº 1409/12, no tocante aos requisitos de evidenciação?**

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

O objetivo deste estudo é investigar se as Fundações, associadas ao CONFIES, estão evidenciando as demonstrações contábeis em conformidade com a Resolução CFC nº 1409/12.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

Os objetivos específicos estão listados abaixo:

1. Analisar as exigências de evidenciação contábil previstas na Resolução CFC nº 1409/12 para as entidades sem fins lucrativos.
2. Confrontar as demonstrações contábeis de Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica, associadas ao CONFIES, com a norma contábil pertinente.
3. Avaliar a conformidade dessas demonstrações analisadas com a Resolução CFC nº 1409/12.
4. Calcular o grau de endividamento das Fundações a fim de verificar a dependência financeira das mesmas pela utilização de recursos de terceiros.



## 1.4 Justificativa

Alguns estudos versam sobre a produção acadêmica na área do Terceiro Setor. Dentre os mesmos encontram-se a pesquisa de Iizuka e Sano (2004) que analisou os artigos apresentados no ANPAD – Associação Nacional de Pós Graduação e Pesquisa em Administração, de 1997 a 2003 e constataram que somente em 1994 foram feitos os primeiros “esforços acadêmicos” para entender a temática do Terceiro Setor. O estudo de autoria de Olak *et al* (2008) constatou que somente 38 trabalhos foram divulgados, no período de 2000 a 2006, com a temática Terceiro Setor. De acordo com os autores (2007, p.38) “ficou evidente que as pesquisas nessa área são embrionárias [...]”.

Kruger *et al* (2012, p.7) confirma: “[...] o tema evidenciação contábil de entidades do Terceiro Setor é pouco abordado em livros e em artigos”. Isto ocorre, principalmente, devido à falta de informações disponíveis sobre essas entidades. Apesar da escassez, encontra-se alguns trabalhos acadêmicos sobre o tema, dentre os quais pode-se citar Oliveira (2009), Gimenes (2010), Carneiro *et al* (2011) e Zittei *et al* (2013). Esses trabalhos demonstram que o tema escolhido é importante para o desenvolvimento da área contábil e para a comunidade, pois deixam claro a baixa evidenciação da prestação de contas e ausência de transparência nas entidades do Terceiro Setor, apesar da relevância desse setor na sociedade.

Os estudiosos Olak e Nascimento (2000) destacam que a transparência e maior divulgação das demonstrações financeiras de entidades do Terceiro Setor são indispensáveis para garantir a sobrevivência das mesmas, pois remetem confiança aos investidores para que estes continuem a contribuir e fazer doações, sendo assim, a publicação dessas informações financeiras não deve ser vista somente como uma exigência da lei.

Corroborando com os autores, a transparência é essencial para as entidades do Terceiro Setor. É primordial uma adequada evidenciação das demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos, para mostrar aos usuários da informação contábil como os recursos destinados a essas entidades estão sendo utilizados.

Assim sendo, a presente pesquisa se justifica devido ao tema “evidenciação contábil do Terceiro Setor” ser pouco abordado; em consequência da baixa evidenciação na prestação de contas e ausência de transparência nas entidades do Terceiro Setor; e também em razão da Resolução CFC nº 1409/12 representar o marco da adoção à convergência internacional das demonstrações contábeis para o Terceiro Setor.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Terceiro Setor

As organizações do Terceiro Setor têm grande relevância na sociedade. Elas estão aumentando significativamente sua participação na esfera econômica e conquistando uma visibilidade cada vez maior (HECKERT, 2001). Essas organizações classificam-se como “pessoas privadas de fins públicos, sem finalidade lucrativa, constituídas voluntariamente por particulares, auxiliares do Estado na persecução de atividades de conteúdo social relevante.” (MODESTO,1999) e apresentam as seguintes características: “a) são formais e institucionalizadas; b) privadas e independentes do governo; c) não distribuem lucros; d) se auto gerenciam; e) possuem um grau significativo de participação voluntária.” (LISBOA, 2003 *apud* CORREA *et al*, 2011).

Portanto, conforme Silveira (2007) é perceptível que as atividades realizadas pelo Terceiro Setor estão voltadas para a sociedade em geral, se diferenciam das atividades do Estado por não terem caráter exclusivamente público e diferem-se do Mercado por não admitir a distribuição de lucros.

Notoriamente, estas entidades não têm como particularidade a distribuição de resultados e possuem como finalidade o bem estar social; buscam suprir lacunas deixadas pelo Estado.

De acordo com a pesquisa realizada pelo IBGE é evidente a expansão do Terceiro Setor no Brasil, o que demonstra grande importância na economia brasileira. Em 2010, houve um aumento de 8,8% no total de Fundações e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL) comparando-se com o ano de 2006, passaram de 267,3 mil para 290,7 mil. (IBGE, 2010).

A tabela abaixo apresenta o número de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos, segundo a classificação das entidades sem fins lucrativos – Brasil – 2010.

Tabela 1 - Quantidade de fundações privadas e associações sem fins lucrativos em 2010.

CLASSIFICAÇÃO ENTIDADES S/ FINS LUCRATIVOS	Nº de entidades em 2006	Nº de entidades em 2010
Habitação	310	292
Saúde	5.576	6.029
Cultura e recreação	34.561	36.921
Educação e pesquisa	16.183	17.664
Assistência social	29.946	30.414
Religião	71.658	82.853

Associações patronais e profissionais	43.853	44.939
Meio ambiente e proteção animal	1.954	2.242
Desenvolvimento e defesa de direitos	43.211	42.463
Outras	20.036	26.875
<b>TOTAL</b>	<b>267.288</b>	<b>290.692</b>

**Fonte:** IBGE, Diretoria de Pesquisa, CEMPRE, 2010.

As FASFIL representavam 5,2% do total de 5,6 milhões de organizações públicas e privadas, lucrativas ou não, que constituíam o CEMPRE (Cadastro Central de Empresas) no ano de 2010. Um total de 2,1 milhões de trabalhadores assalariados estavam registrados nas 290,7 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (Tabela 1), em 2010, totalizando 5,8% do total do emprego formal de entidades empresariais cadastradas no CEMPRE.

**Tabela 2** - Quantidade de trabalhadores assalariados nas fundações privadas e associações sem fins lucrativos em 2010.

CLASSIFICAÇÃO ENTIDADES S/ FINS LUCRATIVOS	Nº de trabalhadores em 2010
Habitação	578
Saúde	574.474
Cultura e recreação	157.641
Educação e pesquisa	562.684
Assistência social	310.730
Religião	150.552
Associações patronais e profissionais	113.897
Meio ambiente e proteção animal	10.337
Desenvolvimento e defesa de direitos	120.410
Outras	126.704
<b>TOTAL</b>	<b>2.128.007</b>

**Fonte:** IBGE, Diretoria de Pesquisa, CEMPRE, 2010.

No direito brasileiro, de acordo com PAES (2006) as entidades do Terceiro Setor caracterizam-se como organizações de interesse social sem fins lucrativos, associações, sociedades e fundações privadas. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010) também classificou as entidades do Terceiro Setor em fundações privadas e associações sem fins lucrativos (FASFIL).

As associações são organizações que defendem interesses comuns e dos próprios participantes, dentre seus objetivos estão atividades recreativas, esportivas, artísticas, profissionais, entre outros. (MURARO e LIMA, 2003).

Correa *et al* explica que:

As fundações privadas são autônomas e sem fins lucrativos. As fundações privadas diferem das públicas em razão das privadas terem autonomia administrativa, patrimonial e financeira, sendo assim administrada por seus fundadores, com finalidade de gerar patrimônio, os quais serão utilizados para ações de benefícios a sociedade. (CORREA *et al* , 2011)

Na classificação das fundações privadas, destacam-se as fundações de apoio à pesquisa das instituições de ensino superior, que possuem como finalidade apoiar projetos de pesquisa, ensino e extensão, de instituições federais ou particulares. Para sua criação deve haver aprovação, pelo Ministério Público, do estatuto da entidade. (BORBA *et al*, 2007).

O Ministério da Educação define as Fundações de Apoio como:

Instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de interesse das instituições federais de ensino superior (IFES) e também das instituições de pesquisa. Devem ser constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos e serão regidas pelo Código Civil Brasileiro. (PORTAL DO MEC, 2014).

A escolha das Fundações de Educação e Pesquisa para análise da observância aos requisitos de evidenciação de suas demonstrações contábeis é importante, pois as mesmas se destacam em números, em 2010, totalizam 17,6 mil entidades (Tabela 1), correspondendo a (6,1%) da totalidade das FASFIL e empregam a segunda maior quantidade de trabalhadores assalariados, 562,6 mil (tabela 2), representando 26,4 % do total de trabalhadores assalariados das FASFIL. (IBGE, 2010). O grupo de Educação e Pesquisa classificado pelo IBGE é separado em subgrupos: Educação infantil; Ensino fundamental; Educação superior; *Estudos e pesquisas (grifo nosso)*; Educação profissional e Outras formas de educação/ensino. O subgrupo Estudos e pesquisas é composto por 2.059 entidades, porém a pesquisa do IBGE não as separou por áreas de atuação. O presente trabalho realizado analisou somente as Fundações de Educação e Pesquisa que estavam associadas ao CONFIES: totalizando 101 Fundações, porém 29 Fundações foram excluídas por não atenderem aos critérios de seleção. Dessa forma 79 Fundações foram selecionadas para constituir a população e realizou-se uma averiguação no *site* de cada uma em busca da divulgação de demonstrações. A amostra é

composta somente por 12(doze) Fundações de Apoio à Pesquisa, que divulgaram suas demonstrações contábeis do exercício social de 2012, em próprio *site*.

Com a instituição da Lei 11.638 em dezembro de 2007, a contabilidade no Brasil começa a ter maior facilidade frente aos obstáculos que a impediam de seguir os padrões internacionais de contabilidade. (GONCALVES *et al*, 2012)

Segundo Lima (2010, p.18) “Espera-se que [...] a convergência das normas contábeis às IFRS proporcione uma série de vantagens, tais como: maior transparência e comparabilidade dos demonstrativos financeiros [...]”.

Nas entidades do Terceiro Setor o marco da aderência à convergência internacional é recente. Ocorreu com a aprovação da ITG (Interpretação Técnica Geral) 2002 – Entidade sem finalidade de lucros a partir da Resolução CFC N° 1409/12, que revogou as NBC T 10.4 relativa a Fundações, NBC T 10.18 englobam as entidades sindicais e associações de classe e NBC T 10.19 que versa sobre entidades sem finalidades de lucros. A presente resolução tem como principal objetivo estabelecer "critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros". (RESOLUÇÃO CFC N° 1409, 2012)

## **2.2 Evidenciação**

O principal objetivo da Contabilidade consiste em disponibilizar informações econômico-financeiras para permitir a tomada de decisões por parte de seus usuários. Diante disso “a evidenciação se identifica com os próprios objetivos da Contabilidade, uma vez que aquela se vale desta ao comunicar aos usuários informações relevantes para orientar suas decisões”. (CAVALCANTE E ALBUQUERQUE,2007)

Iudícibus (2000) sintetiza o papel da evidenciação:

[...] é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário. (p. 121)

Conforme Niyama e Gomes (1996):

Disclosure [...] diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis, entendidas como sendo aquelas que de alguma forma influenciem na tomada de decisões, envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e a realização de inferências em relação ao futuro. (p. 65)

Percebe-se, assim, que evidenciação não significa apenas divulgar, mas sim divulgar com qualidade, tempestividade e transparência, que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas pela entidade.

No Terceiro Setor, a adequada evidenciação contábil pode ser considerada como um indicador para medir a transparência dessas entidades, e é de extrema importância para que essas entidades captem crédito diante da sociedade. “[...] é requisito de sobrevivência a devida prestação de contas de suas ações”. (SILVEIRA E BORBA, 2010)

A evidenciação ou *disclosure* possui vários benefícios. Pode-se focar: redução de assimetria informacional entre a empresa e os stakeholders; (LIMA e PEREIRA, 2011) e atração de investidores institucionais. (BUSHEE; NOE, 2000 *apud* MURCIA, 2009).

### **2.3 Pesquisas sobre evidenciação contábil em entidades do Terceiro Setor**

. Muraro e Lima (2003) afirmam que com a expansão do Terceiro Setor, cresce também a produção de estudos e pesquisas que tratam sobre esse fenômeno sociocultural, sendo assim, o crescimento do Terceiro Setor é progressivo e com isso fica evidente sua importância na sociedade

Silveira (2007), em sua dissertação de mestrado com o tema “Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: Uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina”, verificou a conformidade da prestação de contas das fundações da área de educação e pesquisa de Santa Catarina, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, com as normas contábeis (NBC T 3, NBC T 10.4, NBC T 10.19 e NBC T 19.4) e concluiu que o nível de evidenciação é inadequado, pois as fundações deixaram de evidenciar itens extremamente importantes, como a contabilização de recursos de convênios em contas

de ativos e passivo. Quanto às Notas Explicativas apenas 23% dos itens exigidos foram apresentados.

Gonçalves e Quintana (2010) descreveram sobre a importância da transparência nas entidades do Terceiro Setor e analisaram a elaboração das demonstrações contábeis (período de 2007) de fundações de apoio a instituições de ensino superior, de acordo com a NBC T 10.4. Os autores concluíram que apesar da maioria das entidades apresentarem todas as demonstrações contábeis obrigatórias, as informações divulgadas pelas fundações não são claras e objetivas.

Pode-se destacar Borba *et al* (2007), e Correa *et al* (2011). Esses autores descreveram sobre a conformidade das demonstrações contábeis de fundações que atuam na área de educação e pesquisa, para verificar se essas entidades estavam elaborando as demonstrações de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, entre elas a NBC T 3, NBC T 10.4 e NBC T 10.19. Os trabalhos demonstram que há mínima observação às normas inerentes ao setor por parte das fundações, apesar de a maioria apresentarem todas as demonstrações contábeis obrigatórias, faltou melhor evidenciação de alguns itens, por exemplo, das notas explicativas.

Em 2012, Kruger *et al* (2012) também discorreram sobre a conformidade das demonstrações contábeis, porém analisaram as fundações privadas que atuam na área da saúde e concluíram que essas entidades não elaboraram suas demonstrações de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Os pesquisadores, Medeiros e Vasconcelos (2013), verificaram se as entidades do Terceiro Setor, no caso, as associações, elaboraram e divulgaram suas demonstrações em conformidade com a Interpretação ITG 2002. O período analisado dessas informações foi de 2009 e 2011. Os mesmos concluíram que as entidades não apresentaram todas as demonstrações determinadas na ITG 2002. Em relação às informações contidas nas notas explicativas, dos 12 itens obrigatórios selecionados, 10 não constavam em nenhuma das instituições analisadas.

Na pesquisa de Miranda *et al* (2009), verificou-se um expressivo percentual de demonstrações apresentando falta de aderência às normas específicas para o Terceiro Setor. Apenas 48% de 31 organizações analisadas, publicaram Notas Explicativas. Em relação a Terminologia utilizada nas demonstrações contábeis das organizações investigadas, comprovou-se baixo grau de aderência às normas, o percentual médio foi de 44%.

Em pesquisa realizada, Soldi *et al* (2007) concluíram que poucas organizações do Terceiro Setor divulgaram suas prestações de contas, denotando assim que o grau de transparência dessas organizações é baixíssimo.

Não foram encontradas na literatura outras pesquisas que verificassem as exigências de evidenciação contábil previstas na Resolução CFC nº 1409/12, em demonstrações contábeis de Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica, sendo esse aspecto um ponto de inovação trazido por esse trabalho.

No que se refere à Transparência, a Contabilidade é responsável por auxiliar as entidades na prestação de contas. De acordo com Bushman *et al* (2004 *apud* Soldi *et al* 2007):

Para a observação das atividades das organizações no mercado é preciso que informações estejam disponíveis aos interessados. A transparência, nesse caso, seria proporcional ao nível de disponibilidade e disseminação de informações, para isso deve-se considerar a capacidade da organização em produzir, recolher, validar e disseminar informações às partes interessadas.

As fontes de recursos do Terceiro Setor são destacadas na pesquisa “Terceiro Setor e Desenvolvimento Social” realizada pelo BNDES (2001) e no estudo realizado por Silva (2010). As principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos são provenientes de receitas próprias, como organizações de eventos, contratos de prestação de serviços, entre outros; doações privadas e fontes governamentais. O estudo de Silva (2010) destaca o aumento de fontes de recursos, desde o século XIX, onde os sustentadores do Terceiro Setor eram Governo, Igreja e os Indivíduos até a década de 80, que além dos citados, acrescentou-se as empresas, organizações nacionais e internacionais e recursos próprios.

Olak e Nascimento (2000) destacam que os provedores querem saber como estão sendo utilizados os recursos disponibilizados às entidades sem fins lucrativos e por isso, a publicação das informações financeiras dessas entidades não deve ser vista somente como uma exigência legal, mas sim como um requisito indispensável para garantir sua sobrevivência, pois demonstra transparência e transmite confiança para que os financiadores dessas entidades continuem a contribuir.

Sendo assim, conclui-se que a transparência é essencial para as entidades do Terceiro Setor e é incompatível que as mesmas não busquem melhor evidenciação de suas demonstrações, pois dependem disso para sobreviver.



### 3. PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS

Devido à finalidade desse estudo, de acordo com Gil (1986, *apud* ALMEIDA *et al*, 2009, p.5) foi realizada uma pesquisa descritiva que teve como objetivo principal descrever as características de determinada população ou fenômeno. Foram efetuadas pesquisas bibliográficas em livros, artigos, teses e dissertações.

Quanto ao problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois os dados pesquisados foram analisados com profundidade e não utilizou-se instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. (BORBA *et al*, 2007)

Oliveira (2007, p.69) afirma que “a pesquisa documental caracteriza-se pela busca de informações em documentos que não receberam nenhum tratamento científico, como relatórios, reportagens de jornais, revistas, [...], entre outras matérias de divulgação.” Realizou-se análise documental das informações financeiras divulgadas pelas Fundações de Apoio à Pesquisa, buscando-se verificar a conformidade das demonstrações contábeis dessas entidades à Resolução emitida pelo CFC em 2012 de nº1409.

Para a coleta de dados, realizou-se primeiramente uma pesquisa no site do Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica (CONFIES). Foram identificadas 101 Fundações que estavam associadas ao CONFIES. Do total de fundações, 22 foram excluídas da análise, devido ao fato de as mesmas não apoiarem projetos e pesquisas de todas as áreas de estudo<sup>1</sup>, sendo assim, 79 Fundações foram selecionadas para constituir a população.

Para a obtenção das demonstrações contábeis, foi selecionado o exercício de 2012, tendo em vista que a Resolução do CFC passou a vigorar a partir das demonstrações do mesmo ano. A coleta dos dados ocorreu por meio de levantamento realizado no *site* de cada uma das 79 fundações. Verificou-se que apenas 11 fundações publicaram seus demonstrativos financeiros em próprio *site*, sendo assim, a amostra da pesquisa é composta por Fundações dos estados de Goiás, Minas Gerais, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, totalizando 12 Fundações (Quadro 1). A Fundação de Apoio à Pesquisa

---

<sup>1</sup> Exemplos de Fundações, associadas ao CONFIES, que não apoiam projetos e pesquisas de todas as áreas de estudo: BIO RIO – RJ (Pólo de Biotecnologia do Rio de Janeiro), FUNRIO – RJ (Fundação de Apoio à Pesquisa, Ensino e Assistência à escola de Medicina e Cirurgia do Rio de Janeiro), FDTE – SP (Fundação para o Desenvolvimento Científico e Tecnológico em Saúde), IPEAD – MG (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, Administrativas e Contábeis de Minas Gerais), entre outras.

(FUNAPE) localizada na Universidade Federal de Goiás, não publicou as demonstrações em seu *site*, porém disponibilizou em meio físico os arquivos que continham as informações.

**Quadro 1** - Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica associadas ao CONFIES que divulgaram suas demonstrações contábeis do exercício de 2012.

FUNDAÇÃO	SIGLA	ESTADO
Fundação de Apoio à Pesquisa	FUNAPE	GO
Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa	FUNDEP	MG
Fundação Arthur Bernardes	FUNARBE	MG
Fundação de Apoio à Educação, Pesquisa e Desenvolvimento Científico e Tecnológico	FUNTEF	PR
Fundação da Universidade Federal do Paraná	FUNPAR	PR
Fundação Cultural e de Fomento à Pesquisa, Ensino e Extensão	FADEX	PI
Fundação Universitária José Bonifácio	FUJB	RJ
Fundação Euclides da Cunha	FEC	RJ
Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência	FATEC	RS
Fundação de Pesquisas Socioeconômicas	FEPESE	SC
Fundação de Desenvolvimento da UNICAMP	FUNCAMP	SP
Fundação de Apoio Institucional ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico	FAI UFSCAR	SP

**Fonte:** *Site* do CONFIES. Elaborado pelo autor.

Posteriormente, após análise da Resolução CFC nº 1409 de 2012, elaborou e aplicou-se um check list (APÊNDICE A). O check list teve como base a pesquisa de MIRANDA et al (2009). O formulário lista os requisitos solicitados na norma do CFC (Conselho Federal de Contabilidade). Foi atribuído o valor 1 (um) para as entidades que apresentaram a informação e valor 0 (zero) para as entidades que não apresentaram a informação<sup>2</sup>. Através desses itens foram estabelecidas as frequências relativa e absoluta das instituições que atenderam as condições da norma no período de 2012.

Com base nos demonstrativos financeiros divulgados pelas Fundações, realizou-se também a análise do perfil econômico – financeiro dessas entidades e, para finalizar verificou-se se as Fundações publicaram alguma demonstração contábil não obrigatória.

<sup>2</sup> Existem correntes de pesquisas que afirmam que o fato de não divulgar informações que não são obrigatórias é pior do que divulgar uma informação ruim (DYE, 1985 *apud* RIBEIRO, 2009)

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se o resultado da análise do nível de evidenciação contábil adotado pelas 12 Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica, associadas ao CONFIES, de acordo com os requisitos da Resolução CFC nº 1409/12. Os demonstrativos dessas entidades foram publicados e disponibilizados em sites próprios, com exceção da FUNAPE UFG, que disponibilizou os arquivos em meio físico.

De acordo com os demonstrativos contábeis divulgados, foi realizada a análise do perfil econômico – financeiro dessas Fundações (ver Tabela 3).

Conforme Valter:

O objetivo da análise de relatórios e demonstrações contábeis compreende a indicação de informações numéricas [...] de modo a auxiliar ou instrumentar os administradores, acionistas, clientes, fornecedores, instituições financeiras, governo, investidores e outras pessoas interessadas em conhecer a situação da empresa ou tomar decisão. (VALTER, 1984, p. 60)

Pela definição acima, pode-se afirmar que a análise das demonstrações contábeis tem o intuito de verificar as características financeiras das organizações.

**Tabela 3** – Perfil econômico – financeiro das Fundações analisadas.

ITEM	Valores (Em Milhares R\$) extraídos das demonstrações publicadas em 2012			
	Nº	MÉDIA	MÍNIMO	MÁXIMO
Ativo Circulante	12	103.396,56	19.573,77	354.043,02
Ativo Não Circulante	12	13.270,72	54,64	49.812,92
Total do Ativo	12	116.667,28	19.628,41	403.855,95
Patrimônio Líquido	12	15.396,82	347,64	56.876,00
Receita Anual Total	12	11.960,62	694,30	41.569,13
Superávit ou Déficit	12	1.596,46	-1.827,72	15.551,00
(Passivo Circulante + Exigível Longo Prazo)	12	96.223,10	11.944,45	366.429,01
Endividamento (Passivo Total/ Ativo Circulante)	12	93%	61%	103%

**Fonte:** Adaptado de MIRANDA *et al* (2009).

Conforme observado acima, na Tabela 3, das 12 Fundações que divulgaram o valor de suas receitas, a maior foi de R\$ 41.569.130,00 e a menor de R\$ 694.300,00; Nenhuma

organização possui patrimônio líquido a descoberto. O superávit máximo verificado foi de R\$ 15.551.000,00 e o maior déficit foi de R\$ 1.827.720,00. Ao calcular o índice de endividamento, fica evidente a grande dependência financeira dessas Fundações pela utilização de recursos de terceiros. A média do índice de endividamento das Fundações de Apoio à Pesquisa foi de 93%, ou seja, essas organizações captam de terceiros, em média, R\$ 0,93 para cada R\$ 1,00 de capital próprio aplicado. Levando em consideração os recursos públicos e privados que as entidades sem fins lucrativos recebem, espera-se que elas forneçam informações úteis aos seus usuários sobre a origem e aplicação desses recursos, assim como sobre as atividades que exercem. A esse propósito Araújo (2005, p. 214) enfatiza:

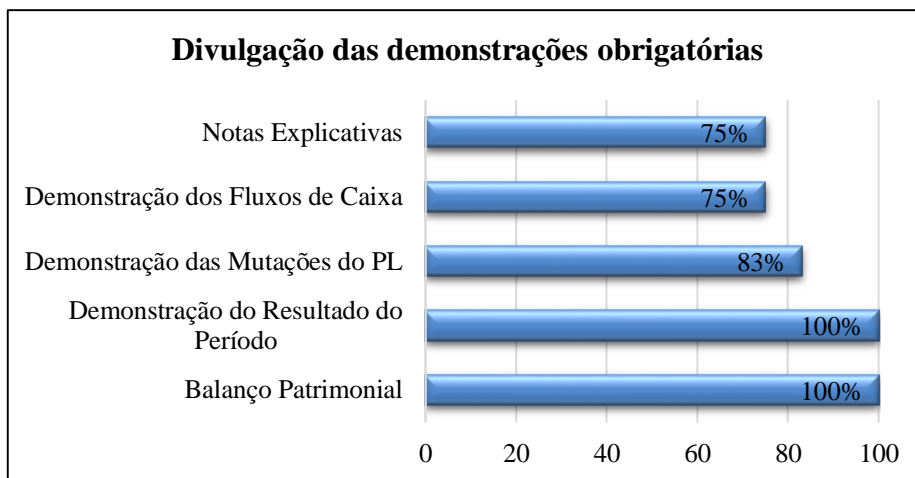
“Quanto maior for a transparência da gestão (*stakeholders accountability*) e o reconhecimento social da idoneidade de uma entidade do Terceiro Setor, maior será sua legitimidade para tutelar interesses públicos e para receber fomento estatal.”

A adequada evidenciação nas entidades do Terceiro Setor é requisito de sobrevivência. (SILVEIRA E BORBA, 2010).

Pode-se concluir que o grau de endividamento das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica é bastante significativo comparando-se com o exposto por Miranda *et al* (2009), onde demonstram que a média do índice de endividamento das 28 ONGs (Organizações Não Governamentais) de sua amostra é de 35%.

Ao examinar o tipo de demonstrações publicadas, conforme pode-se observar no Gráfico 1 que 100 % das fundações apresentaram o balanço patrimonial, que trata-se de uma “demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade.” (Resolução CFC nº 1.049/2005). Todas as Fundações analisadas publicaram a Demonstração do Resultado do Período; Apenas duas organizações não disponibilizaram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (PL) e, em relação a Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas, 25% das fundações deixaram de evidenciar tal demonstrativo.

**Gráfico 1** – Percentual de publicação das demonstrações contábeis exigidas pela Res. CFC nº 1409/12, das entidades da amostra.



**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Adicionalmente à análise feita sobre a publicação das demonstrações contábeis exigidas pela norma, analisou-se, de forma complementar, as notas explicativas publicadas.

Conforme Ponte *et al*:

As Notas Explicativas devem ser utilizadas para descrever práticas contábeis adotadas pela empresa, e, também, para evidenciar efeitos de procedimentos incorretos eventualmente adotados, que, muitas vezes, distorcem as demonstrações contábeis. O objetivo maior é evidenciar a informação de impacto que nem sempre pode ser facilmente identificada no corpo das demonstrações contábeis. (PONTE *et al*, 2003)

Corroborando com os autores e de acordo com o Gráfico 1, verifica-se que das entidades que divulgaram as demonstrações contábeis, 25% não apresentaram as Notas Explicativas. “As Notas Explicativas elucidam informações não contidas nos relatórios contábeis (haja vista as suas características de sintetizar as informações), esclarecendo a forma através da qual foram avaliados os elementos patrimoniais [...]”. (OLIVEIRA, 1998), ou seja, é componente imprescindível para descrever as práticas contábeis adotadas pela entidade.

Sendo assim, verificou-se que as entidades não apresentam nível de evidenciação adequado, pois não estão cumprindo todas as determinações sobre as demonstrações contábeis expressas na Resolução CFC nº 1409/12 (MIRANDA *et al*, 2009; SILVEIRA, 2007; MEDEIROS E VASCONCELOS, 2013).

Em relação a quantidade de demonstrações divulgadas, 67% das Fundações, que divulgaram as demonstrações em *Home Page*, publicaram todos os demonstrativos exigidos pela norma, conforme Tabela 4.

**Tabela 4** – Quantidade de demonstrações apresentadas pelas Fundações.

<b>Quantidade de Demonstrações Divulgadas</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>
Todos os demonstrativos exigidos pela Res. CFC nº 1409/12	8	67
Quatro demonstrativos	1	8
Três demonstrativos	2	17
Dois demonstrativos	1	8

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Ainda em relação a Tabela 4 pode-se perceber que 4 fundações não cumpriram as determinações sobre as demonstrações contábeis expressas na Res. CFC nº 1409/12, pois não apresentaram o conjunto completo dos demonstrativos que devem ser elaborados pelas entidades do Terceiro Setor. Conforme Gimenes (2010), “As entidades do Terceiro Setor devem buscar maior transparência possível no que se refere a sua gestão e a sua prestação de contas [...]”, corroboram também Zittei *et al* (2013), quando afirmam que a ausência de transparência pode restringir as contribuições recebidas por estas entidades, impedindo que as mesmas gerem contribuições mais significativas para a sociedade.

Levando-se em consideração a dependência que essas entidades têm em relação as contribuições de terceiros, conforme pode ser notado no alto grau de endividamento, a não apresentação do conjunto completo de demonstrações por 33% da amostra, denota um dado preocupante, que pode comprometer a credibilidade e, conseqüentemente a base de financiamento dessas instituições.

O Quadro 2 expõe, detalhadamente, quais as demonstrações contábeis que não foram publicadas por algumas organizações. Segundo Costa (2004): A informação é indispensável para permitir a tomada de decisão e decisiva para o “sucesso gerencial”. A informação reduz incertezas e proporciona benefícios ao usuário da mesma. Percebe-se tamanha importância da evidência das informações contábeis, principalmente no Terceiro Setor, o qual depende estritamente de doações e subvenções da sociedade.

**Quadro 2** – Divulgação das Demonstrações Contábeis obrigatórias.

SIGLA	ESTADO	BP	DRE	DMPL	DFC	NE
FUNAPE	GO	X	X	X	X	X
FUNDEP	MG	X	X	X	X	X
FUNARBE	MG	X	X	X	X	X
FUNTEF	PR	X	X	X	X	X
FUNPAR	PR	X	X	X	X	X
FADEX	PI	X	X	X	X	X
FUJB	RJ	X	X	-	X	X
FEC	RJ	X	X	X	-	-
FATEC	RS	X	X	X	X	X
FEPESSE	SC	X	X	X	X	X
FUNCAMP	SP	X	X	-	-	-
FAI UFSCAR	SP	X	X	X	-	-

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Dentre os demonstrativos apresentados, foram detectados 4 demonstrativos não exigidos pela Res. CFC nº 1409/12, os quais as Fundações apresentaram voluntariamente: 7 Fundações apresentaram o parecer dos Auditores Independentes; 4 Fundações divulgaram a Demonstração do Valor Adicionado (DVA); 1 Fundação apresentou a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), conforme Quadro 3.

**Quadro 3** – Divulgação das demonstrações contábeis não obrigatórias.

SIGLA	ESTADO	P. AUDITORIA	DVA	DRA	DOAR
FUNAPE	GO	-	-	-	-
FUNDEP	MG	-	X	-	-
FUNARBE	MG	-	X	-	-
FUNTEF	PR	X	-	-	-
FUNPAR	PR	X	X	X	X
FADEX	PI	X	-	-	-
FUJB	RJ	X	-	-	-
FEC	RJ	-	-	-	-
FATEC	RS	X	X	-	-
FEPESSE	SC	X	-	-	-
FUNCAMP	SP	-	-	-	-
FAI UFSCAR	SP	X	-	-	-

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

A auditoria tem diversos objetivos, dentre eles a confirmação da exatidão das demonstrações contábeis, permitir melhor administração, atendimento das exigências legais, apurar erros e fraudes, entre outros. (FRANCO; MARRA, 1999). Iudícibus *et al* (2010) complementa que o parecer dos Auditores Independentes sobre as demonstrações contábeis é de extrema importância pois proporciona maior segurança nos negócios e conquista maior confiança dos usuários das informações contábeis. Verifica-se no Quadro 3 que apenas 07 Fundações divulgaram o parecer de auditoria; Apesar do mesmo não ser exigido pela Res. CFC nº 1409/12, é de extrema importância que as entidades do Terceiro Setor priorizem o relatório de auditoria, pois o mesmo é elemento estratégico para aumentar a credibilidade e fidedignidade das demonstrações contábeis, além de minimizar as fraudes nas organizações.

A DVA, apesar de não obrigatória para as entidades do Terceiro Setor, é exigida pela legislação societária brasileira para as companhias abertas; Seu principal objetivo consiste em expressar o valor da riqueza criada pela empresa e a forma de sua distribuição (IUDÍCIBUS *et al*, 2010). Somente 33% da amostra apresentaram a demonstração, deixando assim de prestar informações sobre a eficiência da empresa na utilização dos fatores de produção; e a DRA é exigida pelo CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis embora não abrangida pela Res. CFC nº 1409/12. Conforme Iudícibus, a DRA:

“[...] corresponde à soma do resultado do período com os outros resultados abrangentes. O resultado abrangente é uma mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietário.” (IUDÍCIBUS *et al*, 2010, p. 4)

A Res. CFC nº 1409/12 ainda aborda, em seu item 23, aspectos quanto a obrigatoriedade de realização de alterações na nomenclatura das contas contábeis: a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social e a conta Lucros/Prejuízos deve ser trocada por Superávit/Déficit do período. Os dados sobre o grau de aderência à nomenclatura nas demonstrações das empresas podem ser observados na Tabela 5.



**Tabela 5** – Grau de aderência à Nomenclatura das contas presentes nas demonstrações de acordo com a Res. CFC nº 1409/12.

Demonstração Contábil	Termo utilizado anteriormente	Alterações ITG 2002	1- Sim		0 – Não	
			Nº	%	Nº	%
Balanço Patrimonial	Capital	Patrimônio Social	9	75	3	25
	Lucros/Prejuízos	Superávit/Déficit	10	83	2	17
Demonstração do Resultado do Período	Lucros/Prejuízos	Superávit/Déficit	11	92	1	8
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Lucros/Prejuízos	Superávit/Déficit	10	100		
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Lucros/Prejuízos	Superávit/Déficit	8	89	1	11
			* Média	88		12

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

A Tabela 5 sintetiza o grau de aderência à Terminologia das contas presentes nas demonstrações contábeis apresentadas pelas Fundações. Observa-se, em relação ao Balanço Patrimonial, que houve maior discrepância na substituição da conta “Capital” para “Patrimônio Social”. Na Demonstração do Resultado do Período, 92% das Fundações estudadas, atenderam à norma do CFC, substituindo a expressão Lucros/Prejuízos por Superávit/Déficit. A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido foi o único demonstrativo em que 100% das Fundações aderiram à Terminologia exigida pela norma, apesar de apenas 10 Fundações (do total de 12) divulgarem tal demonstrativo; e, por fim, temos um percentual de 89% em relação ao grau de aderência à nomenclatura na Demonstração do Fluxo de Caixa. Considera-se que um percentual médio de 12% não observou a determinação da norma, sendo que a observância destes itens pode ser considerada básica para os fins deste estudo, pois as normas são simples e compreensíveis (BORBA *et al*, 2007). A adesão a Terminologia Contábil é expressiva se comparada aos estudos de Miranda *et al* (2009), onde o percentual médio foi de 44%.

A Res. CFC nº 1409/12, em seu tópico 27, determina quais informações devem conter nas notas explicativas para complementar as demonstrações contábeis. Foram analisados os conteúdos das notas explicativas somente das 08 Fundações que divulgaram todos os demonstrativos contábeis obrigatórios; pode-se verificar quais são Fundações no Quadro 02 – Divulgação das Demonstrações Contábeis Obrigatórias.

Para análise das informações que devem conter nas notas explicativas, considerou-se o trabalho de Dye (1985) *apud* Ribeiro (2009) que investigou a razão de entidades não divulgarem informações não obrigatórias e concluiu que a não divulgação é pior do que

divulgar uma informação ruim. Portanto, a análise das informações nas notas explicativas foi baseada na pesquisa similar realizada por Ribeiro (2009), onde verificou-se somente se a empresa divulgou ou não a informação, independentemente de sua ocorrência. Na presente pesquisa não averiguou-se se a evidenciação requisitada é aplicável ou não à Fundação.

A Tabela 6 demonstra as informações que devem estar presentes nas notas explicativas e se elas foram apresentadas pelas Fundações analisadas.

**Tabela 6** – Conteúdo das notas explicativas conforme Resolução CFC nº 1409/12.

Itens	Notas Explicativas	1 - Sim		0 - Não	
		Nº	%	Nº	%
a)	Contexto operacional das entidades, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.	6	75%	2	25%
b)	Critérios de apuração da receita e despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.	6	75%	2	25%
c)	Renúncia fiscal relacionada com a atividade evidenciada nas demonstrações contábeis.	1	13%	7	88%
d)	Subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções	-	-	8	100%
f)	Recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte de doador	1	13%	7	88%
g)	Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício	-	-	8	100%
h)	As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;	-	-	8	100%
i)	Informações sobre os seguros contratados;	1	13%	7	88%
j)	Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;	7	88%	1	13%
k)	Segregar atendimento com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade	4	50%	4	50%
l)	Gratuidades praticadas registradas de forma segregada, destacando as utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos			8	100%
<b>Média</b>		<b>46%</b>			

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

De acordo com a Tabela 6, verifica-se que somente 6 entidades apresentaram em notas explicativas o contexto operacional de suas atividades e também os critérios de apuração da receita e despesa. Quanto a renúncia fiscal, apenas uma fundação mencionou em notas explicativas que possui isenção tributária.

O art. 150, inciso VI, alínea c) da Constituição Federal de 1988, confere imunidade tributária aos partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. As Fundações de Apoio à Pesquisa se enquadram como instituições sociais e de educação, conforme art. 150, inciso VI, alínea c) da Constituição Federal, já citado, e também art. 9º, inciso IV, alínea c) do Código Tributário Nacional (CTN). Essas Fundações de Apoio à Pesquisa são abrangidas pela imunidade tributária se atenderem completamente aos requisitos do art. 14 do CTN. (CONJUR, 2001)

O art. 14 do CTN, apresenta os seguintes requisitos:

I – Não é permitido as entidades sem fins lucrativos distribuir qualquer valor de seu patrimônio ou rendas;

II – As entidades sem fins lucrativos devem aplicar o total de seus recursos no País, na manutenção de seus objetivos sociais; e

III – Devem manter escrituração de suas receitas e despesas.

Complementar a esses requisitos, para ter direito a imunidade tributária, as Fundações de Apoio à Pesquisa devem ser reconhecidas de utilidade pública e não se desviar das suas funções institucionais e atividades educacionais das Universidades instituidoras. Em conformidade com essas condições, as fundações teriam imunidade de impostos, como o IR, ICMS e IPTU, de acordo com cada federação. (CONJUR, 2001) Sendo assim, percebe-se o quanto é importante a entidade publicar em notas explicativas se possui ou não o benefício fiscal, evitando assim a assimetria informacional e permitindo o conhecimento do investidor sobre informações retidas pelos gestores.

Nenhuma Fundação declarou se recebe ou não subvenções. Somente uma Fundação evidenciou que possui seguro contratado. Quanto aos critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, 88% das Fundações publicaram o que é solicitado pela norma; Quatro Fundações declararam segregar o atendimento com recursos próprios dos demais atendimentos realizados com recursos de terceiros.

Conforme resultados, verifica-se um percentual expressivo de itens exigidos que apresentam falta de aderência às normas do Terceiro Setor. Foram divulgadas pelas

Fundações analisadas, no ano de 2012, apenas 46% dos itens exigidos nas notas explicativas. Corroboram BORBA *et al* (2007) e CORREA *et al* (2011) constatando em seus estudos o atendimento parcial das exigências das normas do Terceiro Setor, observando falta de informações que seriam indispensáveis para o entendimento das demonstrações.

## CONCLUSÃO

O objetivo da pesquisa foi investigar se as Fundações, associadas ao CONFIES, estão evidenciando as demonstrações contábeis em conformidade com a Res. CFC nº 1409/12 (Entidades sem fins lucrativos), avaliando-se de forma qualitativa os dados coletados nos sites de cada Fundação, relativos ao exercício social de 2012.

Para a coleta de dados foi realizada uma pesquisa no site do CONFIES, onde estavam associadas 101 Fundações de Apoio à Pesquisa, porém 22 Fundações foram excluídas da análise por não atenderem aos critérios de seleção. Foram selecionadas 79 Fundações para constituir a população e realizada uma averiguação no *site* de cada uma em busca da divulgação de demonstrações. A amostra é composta somente por 12(doze) Fundações de Apoio à Pesquisa, que divulgaram suas demonstrações contábeis do exercício social de 2012, em próprio *site*.

Observa-se, primeiramente, a grande dependência financeira dessas instituições pela utilização de recursos de terceiros, ficando evidente a importância da transparência e da adequada evidenciação nas entidades do Terceiro Setor, que segundo dados desta pesquisa remontam um percentual médio de 93%.

Ao examinar o tipo de demonstrações publicadas, verificou-se que 25% das entidades não publicaram as notas explicativas e a demonstração do fluxo de caixa, sendo que as notas explicativas são de extrema importância para tirar dúvidas dos usuários das informações contábeis, são parte indispensável das demonstrações contábeis pois as complementam. Por não exibirem o conjunto completo das demonstrações exigidas na Resolução, as entidades não apresentaram um nível de evidenciação adequado.

Outro fato encontrado foi o de que dentre os demonstrativos apresentados por algumas Fundações, 04 não são exigidos pela Resolução e foram divulgados voluntariamente, destacando-se o parecer de auditoria, pois proporciona maior segurança nos negócios e conquista maior confiança dos investidores.

Em relação ao grau de aderência à Terminologia das contas presentes nas demonstrações apresentadas pelas Fundações, observou-se que um percentual médio de 12% não obedeceu a determinação da norma, mesmo se tratando de itens tão básicos.

Quanto aos critérios específicos de divulgação nas notas explicativas, observou-se que 25% da amostra não evidenciou o contexto operacional e nem os critérios de apuração da

receita e despesa; Somente 13% da amostra evidenciou que possui renúncia fiscal relacionada com sua atividade e 100% da amostra não evidenciou se recebe ou não subvenções, sendo esse um fato preocupante já que a característica principal das entidades do Terceiro Setor é a dependência de doações e subvenções para sua sobrevivência; Apesar de serem requisitos obrigatórios, foram divulgados pelas Fundações analisadas, apenas 46% dos itens exigidos.

De uma maneira geral nota-se que a conformidade da evidenciação dos demonstrativos contábeis das Fundações associadas ao CONFIES não está contemplando os requisitos solicitados, pois grande parte das entidades não divulgou nem o mínimo exigido pela Resolução CFC nº 1.409/12.

A presente pesquisa contribuiu para demonstrar a pouca preocupação das entidades sem fins lucrativos em divulgar suas demonstrações contábeis, tendo em vista que somente 12 Fundações, do total de 79 Fundações investigadas, divulgaram as demonstrações em próprio *site*. Considera-se esse um fato preocupante, já que a principal característica das entidades sem fins lucrativos é a alta dependência de recursos de terceiros e a falta de divulgação das informações financeiras denotam falta de transparência da entidade e influenciam negativamente na credibilidade da instituição com os investidores.

Como limitações de pesquisa destaca-se o fato de que o número de Fundações, associadas ao CONFIES, que publicam suas demonstrações contábeis em próprios *sites* pode ser considerado extremamente baixo: apenas 12 (doze). Esse aspecto pode estar relacionado às seguintes causas: A gestão dessas entidades não julga como importante a publicação das demonstrações contábeis; Não há a obrigatoriedade de publicação; A população não tem papel ativo em cobrar maiores esclarecimentos e divulgações das informações financeiras, sendo assim, essas instituições não se sentem obrigadas a publicar seus demonstrativos.

Para pesquisas futuras sugere-se a possibilidade de se avaliar o nível de evidenciação das Fundações em um período maior, bem como aumentar o número da amostra a ser pesquisada e verificar o porquê das Fundações de Educação e Pesquisa não evidenciarem todas as exigências da Res. CFC nº 1409/12.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Lúcia Silva; CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. O nível de evidenciamento das informações contábeis geradas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) da Paraíba. In: **XXXI ENANPAD**, 2007, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-A2024.pdf>> Acesso em: 01/10/2014.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. Terceiro Setor: a experiência brasileira. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: JFRJ, 2005. n. 14, p. 211-240.

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.

BNDES – BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Terceiro Setor e desenvolvimento social**. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/tsetor.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/tsetor.pdf)>. Acesso em: 10/08/2014.

BORBA, José Alonso; PEREIRA, Rogéria; VIEIRA, Eleonora Milano Falcão. Terceiro Setor: Aspectos relacionados à elaboração das demonstrações contábeis das Fundações Privadas Mantenedoras de Universidades do estado de Santa Catarina. **ABCustos**, v.2, n.2, p. 44-62, mai./ago., 2007.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade – CFC. **Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**. 2.ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Manual\\_procedimentos2008.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Manual_procedimentos2008.pdf)> Acesso em: 06/04/2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.409/12**. Aprova a ITG 2002 - Entidades sem finalidade de lucros. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2012/001409](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409)>. Acesso em: 01/04/2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 837/99**. Aprova, da NBC T 10 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item: NBC T 10.4 - Fundações. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1999/000837](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837)>. Acesso em: 20/03/2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 838/99**. Aprova, da NBC T 10 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item: NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1999/000838](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000838)>. Acesso em: 20/03/2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 877/00**. Aprova, da NBC T 10 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item: NBC T 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2000/000877](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2000/000877)>. Acesso em: 21/03/2014.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.255/09**. Aprova a NBC TG 1000 - Contabilidade para pequenas e médias empresas. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001255](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255)>. Acesso em: 17/02/2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 10/03/2014.

BUSHEE, Brian; NOE, Christopher. Corporate disclosure practices, institutional investors, and stock return volatility. *Journal of Accounting Research*, v. 38, p. 171-202, 2000 *apud*

BUSHMAN, Robert M.; PIOTROSKI, Joseph D. *et al.* What Determines Corporate Transparency? **Journal Accounting Research**, Printed in U.S.A, v. 42, n.2, May. 2004 *apud* SOLDI, A. R.; *et al.* Transparência no terceiro setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. **Jovens Pesquisadores**, São Paulo, v.4, n.1, janeiro/junho, 2007. Disponível em: <<http://www.mackenzie.br/dhtm/seer/index.php/jovenspesquisadores/article/view/876>>.

CAMPOS, Gabriel Moreira. Estudo sobre a captação de recursos materiais e financeiros em entidades do terceiro setor situadas nas cidades de Vila Velha e Vitória – ES. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005. São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/278.pdf>>.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; OLIVEIRA, Deyvison de Lima; TORRES, Luciene Cristina. *Accountability* e prestação de contas das organizações do Terceiro Setor: Uma abordagem à relevância da contabilidade. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**. Rio de Janeiro, v.6, n.2, 2011. Disponível em: > <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrrj/article/viewFile/1206/1142> > Acesso em: 18/03/2013.

CARNEIRO, Wanderley; CARNEIRO, Maria Carolina Cascino da Cunha; SANTINI, Fernando Roberto; JUNIOR, Valdeci Carneiro. Terceiro Setor: Estudo diagnóstico voltado para o planejamento estratégico e gestão de projetos em 100 ONGs na cidade de São Paulo. In: IX SEMEAD – Seminários em Administração, 2006, São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, 2006. Disponível em: <[http://www.ead.fea.usp.br/Semead/9semead/resultado\\_semead/trabalhosPDF/18.pdf](http://www.ead.fea.usp.br/Semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/18.pdf)>.

Consultor Jurídico – CONJUR. **Fundações de apoio às Universidades têm imunidade tributária**. Disponível em: < [http://www.conjur.com.br/2001-out-12/fundacoes\\_apoio\\_atender\\_requisitos\\_ctn](http://www.conjur.com.br/2001-out-12/fundacoes_apoio_atender_requisitos_ctn)>. Acesso em: 10/11/2014.

Conselho Nacional das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica – CONFIES. Disponível em: <<http://www.confies.org.br/>>. Acesso em: 28/02/2014.



CORREA, Viviane Cristina Lins; SILVA, Ana Paula Ferreira; SOUZA, Erica Xavier. Aplicabilidade das normas brasileiras de contabilidade voltadas para as fundações privadas na área de educação: Um estudo realizado com associadas do Grupo de Institutos Fundações e Empresas. In: VIII CONVIBRA – Congresso Virtual Brasileiro de Administração, 2011, Cidade. **Anais Eletrônicos...** Cidade, 2011. Disponível em: <[http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm\\_3538.pdf](http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3538.pdf)>.

COSTA, Erlon Viana. **A importância na evidenciação dos demonstrativos contábeis das Empresas Limitadas**. 2004. 10f. Pós Graduação em Auditoria Fiscal e Tributária – Universidade Federal de Pernambuco, 2004.

DYE, R. A. *Disclosure of non-proprietary information*. *Journal of Accounting Research*, Vol. 8, pp. 135-155, 1985 *apud* RIBEIRO, Alex Mussoi (2009). **Evidenciação ambiental: Uma investigação transnacional dos reflexos de diferentes marcos regulatórios sobre as práticas de evidenciação ambiental das empresas do setor de petróleo e gás natural**. Florianópolis, 2009. Dissertação (Pós – Graduação em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina.

ESBEN, Kamile Simas e LAFFIN, Marcos. 2004. Terceiro setor e contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v.1, n.1, p.11-28. 2004. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/699/557>>. Acesso em: 02/05/2014.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986 *apud* ALMEIDA, Katia de; FERREIRA, Calebe da Costa; OLIVEIRA, Roberta de Souza; ALYRIO, Rovigati Danilo; SALLES, Murilo Barbosa. Análise da evolução da metodologia utilizada nos artigos publicados na revista: Contabilidade e Finanças – USP. 12ª SEMEAD. FEA – USP. SÃO PAULO. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/642.pdf>>. Acesso em 01/05/2014.

GIMENES, Éder Rodrigo. Transparência na prestação de contas por organizações do Terceiro Setor. **Revista Urutágua - Acadêmica Multidisciplinar - DCS/UEM**, Maringá, n.20, jan./fev./mar./abr. 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Urutagua/article/view/6493>>. Acesso em 17/03/2014.

GODOY, Arilda Schmidt. Uma revisão histórica dos principais autores e obras que refletem esta metodologia de pesquisa em Ciências Sociais. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 35, n.2, p. 57 – 63, mar/abr. 1995. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n2/a08v35n2.pdf>>. Acesso em: 01/05/2014.

GONCALVES, João Constantino; BATISTA, Breno Luiz Lunga; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa. Análise do Impacto do Processo de Convergência Às Normas Internacionais de Contabilidade No Brasil: um Estudo com Base na Relevância da Informação Contábil. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 12., 2012. São Paulo. Anais... São Paulo, 2012. Disponível em: > <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos122012/404.pdf> < Acesso em: 11/04/2014.

GONÇALVES, Taiane Lemõns; QUINTANA, Alexandre Costa. A importância da transparência na gestão de recursos públicos, em fundações de apoio a pesquisa e extensão.

In: X Coloquio Internacional sobre Gestión Universitaria en América del Sur, 2010, Mar del Plata. **Anais Eletrônicos...** Mar del plata, 2010. Disponível em: < [http://www.inpeau.ufsc.br/wp/wp-content/BD\\_documentos/coloquio10/231.pdf](http://www.inpeau.ufsc.br/wp/wp-content/BD_documentos/coloquio10/231.pdf)>.

HECKERT, Cristiano Rocha. **Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor**. 2001. 161 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATISTICA - IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil em 2010**. Disponível em: < <http://www.gife.org.br/arquivos/publicacoes/25/FASFIL%202010.pdf>>. Acesso em: 06/04/2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S. de; *et al.* **Manual de Contabilidade Societária**. 1ª ed. São Paulo: Altas, 2010.

IIZUKA, Edson Sadão; SANO, Hirobonu. O Terceiro Setor e a Produção Acadêmica: uma Visita aos Anais dos ENANPADs de 1990 a 2003. In: **XXVIII ENANPAD**, 2004, Curitiba. Anais... Curitiba, 2004. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod\\_edicao\\_subsecao=39&cod\\_evento\\_edicao=8&cod\\_edicao\\_trabalho=1438](http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=39&cod_evento_edicao=8&cod_edicao_trabalho=1438)>. Acesso em: 23/04/2014.

KRUGER, Letícia Meurer; BORBA, José Alonso; SILVEIRA, Douglas da. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das Fundações Privadas de Saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Informação Contábil**. Pernambuco, v.6, n.1, p. 01-22, jan./mar. 2012. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/330/275>>. Acesso em 24/03/2014.

LIMA, João Batista Nast. **A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

LIMA, Emanuel Marcos; PEREIRA, Carlos Alberto. Associação entre índices de disclosure e características corporativas das Instituições de Ensino Superior Filantrópicas do Brasil - IESFB. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S.l.], v. 5, n. 11, p. 23-48, abr. 2011. ISSN 1982-6486. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34784>>. Acesso em: 03/10/2014.

LISBOA, A. de M. Terceiro setor. In: CATTANI, A.D. (Org). **A outra economia**. 1. ed. Porto Alegre: Veraz, 2003 *apud* CORREA, Viviane Cristina Lins; SILVA, Ana Paula Ferreira; SOUZA, Erica Xavier. Aplicabilidade das normas brasileiras de contabilidade voltadas para as fundações privadas na área de educação: Um estudo realizado com associadas do Grupo de Institutos Fundações e Empresas. In: VIII CONVIBRA – Congresso Virtual Brasileiro de Administração, 2011, Cidade. **Anais Eletrônicos...** Cidade, 2011. Disponível em: <[http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm\\_3538.pdf](http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3538.pdf)>.

MEDEIROS, Priscilla Milfont; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza. Prestação de contas aplicada às entidades do Terceiro Setor: Um estudo da conformidade com a ITG 2002.

In: **CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE E AUDITORIA, XIV**, 2013, Lisboa. Disponível em: <<http://www.otoc.pt/news/comcontabaudit/pdf/20.pdf>>. Acesso em: 26/06/2014.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Fundações de Apoio – Apresentação**. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12508:fundacoes-de-apoio-apresentacao&catid=336:fundacoes-de-apoio&Itemid=1017](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12508:fundacoes-de-apoio-apresentacao&catid=336:fundacoes-de-apoio&Itemid=1017)>. Acesso em: 09/04/2014.

MIRANDA, Luiz Carlos; OLIVEIRA, Irani Maria da Silva; FEITOSA, Amanda Batista; RODRIGUES, Raimundo Nonato. Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 22-37, jan./mar. 2009. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1077/0>>. Acesso em: 17/03/2014.

MIRANDA, Vera Lúcia Murta. *Imunidades e Isenções Tributárias no Âmbito do Poder Público: Benefícios e Beneficiários*. In. Espírito Santo (Estado). Ministério Público. Procuradoria-Geral de Justiça. Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional. Terceiro Setor: Fundações e entidades de interesse social. Vitória: CEAF, 2004. Disponível em: <<http://www.mpes.mp.br/anexos/conteudo/207715537592006.pdf>>. Acesso em: 20/04/2014.

MODESTO, Paulo. Reforma do marco legal do Terceiro Setor no Brasil. **Revista Jurídica Virtual**, 1999.

MURARO, Piero; LIMA, José Edmilson de Souza. Terceiro Setor, qualidade ética e riqueza das organizações. **Revista FAE**, Curitiba, v.6, n.1, p. 79-88, jan./abr., 2003.

MURCIA, Fernando Dal-ri. **Fatores determinantes do nível de disclosure voluntário de companhias abertas no Brasil**. 2009. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-16122009-121627/>>. Acesso em: 01/10/2014.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. Contribuição ao aperfeiçoamento dos procedimentos de evidenciação contábil aplicáveis às demonstrações financeiras de bancos e instituições assemelhadas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 15, 1996, Brasília. **Anais...** Brasília: CFC, 1996.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **As entidades sem fins lucrativos (terceiro setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicada**. Trabalhos apresentados no XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia – GO, de 15 a 20 de out. de 2000. CFC *apud* SILVA *et al.* A contabilidade no Terceiro Setor. **Parlatorium**, Belo Horizonte, n.2, p.68-85, jul./nov. 2008. Disponível em: <[http://www.faminasbh.edu.br/revista\\_eletronica/index.php?page=producao2](http://www.faminasbh.edu.br/revista_eletronica/index.php?page=producao2)>. Acesso em: 28/05/2014.

OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v.2, n.1, p.24-46, jan./abr.

2008. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/20>>. Acesso: 12/03/2014.

OLIVEIRA, Alex-Sandro Macedo. Informações – A busca da evidenciação ideal. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v. 10, n. 19, p. 16 - 22, set./dez., 1998.

OLIVEIRA, Irani Maria Silva. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro**. Recife, 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco. Disponível em: <[http://www.controladoria.ufpe.br/newsite/v3/wp-content/uploads/file/dissertacao%20nr\\_007\\_Irani.pdf](http://www.controladoria.ufpe.br/newsite/v3/wp-content/uploads/file/dissertacao%20nr_007_Irani.pdf)>. Acesso em: 17/03/2014.

OLIVEIRA, Maria Marly. **Como fazer pesquisa qualitativa**. Petrópolis: Editora Vozes, 2007.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 6.ed. rev., atual. e ampl. de acordo com o novo Código Civil Brasileiro. Brasília: Brasília Jurídica, 2006 *apud* KRUGER, Letícia Meurer *et al.* Análise da conformidade das demonstrações contábeis das Fundações Privadas de Saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Informação Contábil**. Pernambuco, v.6, n.1, p. 01-22, jan./mar. 2012. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/330/275>>. Acesso em 24/03/2014.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo, n.36, set/dez. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n36/v15n36a01.pdf>>. Acesso em: 15/08/2014.

REA, Louis M; PARKER, Richard A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneira, 2000.

**REBRATES** - Rede Brasileira do Terceiro Setor. Disponível em: <<http://www.terceirosetor.org.br/quemsomos/index.cfm?page=terceiro>>.

RESENDE, Tomás de Aquino. **Terceiro setor, ONG's e institutos**. Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/artigos.htm>>. Acesso em: 02/05/2014.

RIBEIRO, Alex Mussoi (2009). **Evidenciação ambiental: Uma investigação transnacional dos reflexos de diferentes marcos regulatórios sobre as práticas de evidenciação ambiental das empresas do setor de petróleo e gás natural**. Florianópolis, 2009. Dissertação (Pós – Graduação em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina.

SALAMON, Lester.; ANHEIER, M.H. Proyecto de Estudio Comparativo del Sector No Lucrativo de la Universidad Johns Hopkins (Fase II). **Nuevo Estudio del Sector Emergente: Resumen**, Madrid, 1994 *apud* OLIVEIRA, I. M. S. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro**. 2009, 109.f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

SILVA, Carlos Eduardo Guerra. Gestão, legislação e fontes de recursos no Terceiro Setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.44, n.6, nov/dez. 2010. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122010000600003](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000600003)>. Acesso em: 10/08/2014.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 21, n. 1, p. 41-68, 2010.

SILVEIRA, Douglas. **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina**. Florianópolis, 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/90335/246942.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10/03/2014.

SOLDI, Alexandra Ribeiro; HATZ, Cláudia Regina; SANTOS, Gilmar Rinaldini dos; SILVA, Meyriane Martins; FILHO, Marco Antônio Figueiredo. Transparência no terceiro setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas. **Jovens Pesquisadores**, São Paulo, v.4, n.1, janeiro/junho, 2007. Disponível em: <<http://www.mackenzie.br/dhtm/seer/index.php/jovenspesquisadores/article/view/876>>.

VALTER, Milton Augusto. Introdução a Análise de Balanços. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1984.

ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; POLITELO, Leandro; SCARPIN, Jorge Eduardo. Nível de evidenciação contábil das organizações do terceiro setor. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 13., 2013. São Paulo. Anais... São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos132013/105.pdf>>. Acesso em: 13/03/2014.

**APÊNDICE A – CHECKLIST DA RESOLUÇÃO CFC Nº 1409 DE 2012.**

<b>Demonstrações contábeis obrigatórias</b>
Balanço Patrimonial
Demonstração do Resultado do Período
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
Demonstração dos Fluxos de Caixa
Notas Explicativas

<b>Demonstração Contábil</b>	<b>Termo a ser utilizado</b>
Balanço Patrimonial	Capital para Patrimônio Social
	Lucro ou Prejuízo p/ Superávit ou Déficit
Demonstração do Resultado do Período	Lucro ou Prejuízo p/ Superávit ou Déficit
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Lucro ou Prejuízo p/ Superávit ou Déficit
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Lucro ou Prejuízo p/ Superávit ou Déficit
Notas Explicativas	Lucro ou Prejuízo p/ Superávit ou Déficit

<b>Conteúdo das notas explicativas de acordo com a Resolução CFC nº 1409 de 2012.</b>
Contexto operacional das entidades, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.
Os critérios de apuração da receita e despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.
Renúncia fiscal relacionada com a atividade evidenciada nas demonstrações contábeis.
Subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.
Recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.
Recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador.
Eventos subsequentes à data do encerramento do exercício.
As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo.
Informações sobre os seguros contratados.
A entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação.
Critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil.
Segregar atendimento com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.
Todas as gratuidades praticadas registradas de forma segregada, destacando as utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentado dados quantitativos.
A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.