



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

Artigo recebido em: 16.01.2014. Revisado por pares em: 15.04.2014. Reformulado em: 22.05.2014. Avaliado pelo sistema double blind review.

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL EM FUNDAÇÕES PRIVADAS DE SAÚDE: UMA ANÁLISE DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DE ENTIDADES DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE

ACCOUNTING DISCLOSURE OF PRIVATE HEALTH FOUNDATIONS: AN ANALYSIS OF THE ACCOUNTABILITY OF THE ENTITIES IN THE CITY OF BELO HORIZONTE

DIVULGACIÓN DE CONTABILIDAD DE FUNDACIONES PRIVADAS DE SALUD: UN ANÁLISIS DE LAS RENDICIONES DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES EN EL MUNICIPIO DE BELO HORIZONTE

Autores

Luís Otávio Pacheco

Mestre em Ciências Contábeis - Egresso do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ. Endereço: Av. Pasteur, 250 - PPGCC/FACC/UFRJ - Urca - 22290-902 - Rio de Janeiro – RJ – Brasil. Telefone: (21) 38735113
E-mail: luisotaviopacheco@gmail.com

Natan Szuster

Doutor em Controladoria e Contabilidade com Pós-Doutorado em Ciências Contábeis. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ. Endereço: Av. Pasteur, 250 - PPGCC/FACC/UFRJ - Urca - 22290-902 - Rio de Janeiro – RJ – Brasil. Telefone: (21) 38735119
E-mail: natan.szuster@globo.com.br

Marcelo Alvaro da Silva Macedo

Doutor em Engenharia de Produção com Pós-Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ. Endereço: Av. Pasteur, 250 - LEDO/FACC/UFRJ - sala 250 - Urca - 22290-902 - Rio de Janeiro – RJ – Brasil. Telefone: (21) 38735262
E-mail: malvaro.facc.ufrj@gmail.com

RESUMO

Neste estudo buscou-se conhecer a evidenciação contábil de fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte, a partir da análise das prestações de contas destas entidades, do período de 2007 a 2011, e analisar a utilização do SICAP como instrumento de *accountability*. Fez-se uso da investigação qualitativa para verificar o nível de evidenciação contábil das demonstrações contábeis obrigatórias nas prestações de contas das três fundações privadas selecionadas para o estudo, a partir de um modelo de investigação que comparou os documentos elaborados para as prestações de contas às exigências mínimas das Normas Brasileiras de Contabilidade para a elaboração e apresentação de demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos. Pode-se concluir que as entidades não atendem adequadamente as normas contábeis na evidenciação de suas demonstrações contábeis obrigatórias, conduzindo a uma inadequada evidenciação contábil nas prestações de contas apresentadas ao Ministério Público. Concluiu-se também que o SICAP não pode por si só ser considerado um instrumento adequado de *accountability*, visto que apresenta necessidade de melhoria e compatibilização às exigências das normas contábeis.

Palavras chave: Evidenciação; Terceiro Setor; Prestação de Contas; Fundações; SICAP.

ABSTRACT

This study aimed to investigate the accounting report of private health foundations in the municipality of Belo Horizonte, based on the analysis of the accountability of these entities, from 2007 to 2011. It also aimed to assess the use of SICAP as an accountability tool. Qualitative research was employed to verify the level of accounting disclosure in the required financial statements of the three private foundations under study, using a research model that compared the documents prepared for the accountability to the minimum requirements of the Accounting Brazilian Standards for the preparation and presentation of financial statements of the nonprofit organizations. It can be concluded that the entities do not meet properly the accounting standards in the disclosure of the financial statements required by the Prosecution Office. It was also concluded that the SICAP cannot by itself be considered an appropriate instrument of accountability, because it needs improvement and compliance with the requirements of accounting standards.

Keywords: Disclosure; Third Sector; Accountability; Foundations; SICAP.

RESUMEN

En este estudio hemos tratado de conocer la divulgación de contabilidad de las fundaciones privadas de salud en el municipio de Belo Horizonte, a partir del análisis de las rendiciones de cuentas de estas entidades, del período de 2007 a 2011, y analizar el uso de SICAP como instrumento de rendición de cuentas. Se hicieron el uso de la investigación cualitativa para verificar el nivel de divulgación contable en los estados financieros de los controles obligatorios y los saldos de las tres fundaciones privadas seleccionadas para el estudio, a partir de un modelo de investigación que comparó los documentos preparados para la rendición de cuentas a los requisitos mínimos de las Normas Brasileñas de Contabilidad para la preparación y presentación de los estados financieros de las organizaciones no lucrativas.

Se puede concluir que las entidades no cumplen adecuadamente las normas contables relativas a la divulgación de sus estados contables obligatorios, lo que lleva a una divulgación de contabilidad inadecuada en las rendiciones de cuentas presentadas a los fiscales. También se concluyó que el SICAP no puede por sí mismo ser considerado como un instrumento adecuado de rendición de cuentas, ya que presenta necesidad de mejora y el conciliar las exigencias de las normas de contabilidad.

Palabras clave: Divulgación; Tercer Sector; Rendición de Cuentas; Fundaciones; SICAP.

1 INTRODUÇÃO

Em âmbito mundial, instituições com grande potencial de representatividade assumiram a responsabilidade de atender as necessidades gerais da sociedade, não atendidas pelo Estado. A este conjunto foi dada a denominação de Terceiro Setor.

O Terceiro Setor é constituído por entidades de interesse social, podendo prospectar superávit sem, no entanto, objetivar lucros.

As entidades sociais que compõem o Terceiro Setor, embora prestem serviços nitidamente públicos e até produzam e comercializem bens e serviços, não visam o lucro financeiro em suas atividades, e sim, buscam o bem estar social.

Segundo Silva e Silva (2008, p. 18), por exemplo, “uma das propostas do Terceiro Setor é estudar a demanda e criar núcleos de trabalho, gerando serviços e produtos que possam atender a comunidade e resultar em recursos que permitam a continuidade dos projetos de forma autônoma”.

O conjunto mínimo de informações que devem ser disponibilizadas pelas organizações do Terceiro Setor para atender às necessidades dos usuários externos é definido pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade. As chamadas informações obrigatórias geram o que denomina-se de evidenciação obrigatória, objeto deste estudo.

Conforme Silva e Reis (2012, p. 93):

A evidenciação obrigatória está relacionada ao conjunto de informações publicadas por exigência de um órgão regulador (seja agência regulatória ou não) ou por lei. Vale mencionar como exemplo as exigências de divulgação mínima fixadas nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que são referendados por diversas agências reguladoras, incluindo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

As ações desenvolvidas pelas fundações, quando privadas, são veladas pelos Ministérios Públicos dos Estados e do Distrito Federal, que controlam e fiscalizam as entidades sob sua jurisdição, recepcionando e verificando as suas prestações de contas.

Atualmente, Ministérios Públicos de 22 (vinte e dois) Estados da Federação utilizam o software Sistema de Cadastro e Prestação de Contas - SICAP como instrumento de coleta de dados e informações, para o acompanhamento das atividades desenvolvidas e avaliação do patrimônio das fundações. (CEFEIS, 2012).

Nesses Estados, o uso do SICAP é obrigatório para a análise das informações inseridas nas prestações de contas e a elaboração de Atestado de Regularidade das fundações, e possibilita a criação de interessante banco de dados das fundações, permitindo a consulta e comparação das prestações de contas enviadas ao longo dos anos.

Neste contexto, o presente estudo apresenta a seguinte questão de pesquisa: qual o nível de evidenciação contábil das fundações de saúde do município de Belo Horizonte?

Assim sendo, tem-se como objetivo analisar como a evidenciação contábil é praticada no Terceiro Setor, especificamente em fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte, observando a conformidade das demonstrações contábeis obrigatórias em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade e legislação pertinentes à área de fundações. Especificamente, pretende-se (1) confrontar as demonstrações contábeis de fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte, informadas no software SICAP, com as Normas Brasileiras de Contabilidade; (2) apresentar os aspectos relacionados à evidenciação contábil das fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte em suas prestações de contas; e (3) analisar a utilização do software SICAP como instrumento de *accountability*.

Cabe ressaltar que o presente estudo, no que tange ao nível de evidenciação, limitou-se a verificar a adequação dos relatórios contábeis publicados por fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte às Normas Contábeis vigentes, sem verificar os determinantes desta evidenciação.

2 TERCEIRO SETOR

Composta de homens, a sociedade é moldada pelas características e qualidades de sua população. Esta população tem direitos, deveres e, principalmente necessidades, que estão vinculadas aos setores que figurativamente compõem a sociedade. Segundo Araújo (2009), estes setores podem ser definidos da seguinte maneira: O Primeiro Setor é composto pelo Estado, que deve garantir o bem comum da sociedade, e o Segundo Setor é o mercado, que visa o lucro e pode distribuir dividendos como forma de remunerar o capital investido. O Terceiro Setor é composto por entidades que, diferentemente do Segundo Setor, não distribui lucros.

Segundo Araújo (2009), o Terceiro Setor é um agente de transformação do ser humano, contemplando as mais diversas organizações sem finalidade de lucro, cuja base de sustentação encontra amparo no voluntariado e na promoção do bem-estar social.

O Terceiro Setor é composto por entidades com presença nas mais diversas áreas, algumas inclusive atuando como parceiras do ente público, auxiliando-o na execução de políticas públicas. Assim, se torna indispensável que a contabilidade destas organizações esteja em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Quanto às formalidades, a escrituração contábil das entidades do Terceiro Setor, segundo Bulgarim *et al.* (2011), deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

As fundações são entidades do Terceiro Setor, dotadas de personalidade jurídica, constituídas através de escritura pública ou testamento, quando, segundo Paes (2010), um ou mais indivíduos destinam um complexo de bens para uma determinada finalidade social.

A criação das fundações é regulamentada no Código Civil, que em seus artigos 62 a 69, regula também o controle das fundações, alteração de estatuto e extinção da fundação. Informa o parágrafo único do art. 62 do Código Civil, que a fundação somente poderá ser constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Segundo Szazi (2003 *apud* ARAÚJO, 2009), fundação é um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por seu instituidor.

A fundação de direito privado, segundo Paes (2010), guarda perfeita simetria com o espírito de solidariedade do ser humano na busca de meios de auxiliar as pessoas necessitadas.

Substituindo o Estado em atividades como educação, cultura, saúde e assistência social, quando ele não consegue cumprir suas obrigações por carência de recursos ou deficiência de gestão, as fundações privadas tornaram-se opção interessante no atendimento à

sociedade, por serem ágeis nas decisões, na avaliação da resolutividade e nos benefícios que proporcionam.

Especificamente na área de saúde, apesar do Estado, para promover o direito à saúde dos cidadãos, ter estabelecido o Sistema Único de Saúde - SUS, conforme art. 4º da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, ele não consegue suprir toda a demanda por atendimento à saúde da população.

Uma das saídas para o atendimento da alta demanda de atendimento à saúde tem sido a utilização dos serviços e atividades prestadas por entidades autônomas de direito privado, exercendo funções típicas do Estado, agindo e fornecendo serviços para a promoção, proteção e recuperação da saúde.

3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

O vocabulário da língua portuguesa descreve que evidenciar é tornar evidente, público, mostrar com clareza. Evidenciação Contábil, portanto, vai além de informar, podendo ser entendida como a transmissão clara, fidedigna e com qualidade das informações que expressem a situação econômico-financeira da empresa, de forma compreensível para os interessados. (PEREIRA e SILVA, [20--]).

Segundo Szuster *et al.* (2011), evidenciação é a divulgação, é o ato de tornar a informação pública, levando-a ao conhecimento dos usuários. Essa evidenciação pode ocorrer pelos mais diversos meios de comunicação: publicação em jornais e no site da entidade; envio por correio, e-mail ou fax.

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA* (1961 *apud* IUDÍCIBUS, 2000), as informações contábeis devem evidenciar informações relevantes, sem exageros que possam ofuscar e confundir quem estivesse analisando-as.

Segundo Iudícibus (2000, p. 121), a 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.

Dantas *et al.* (2005) deixam claro que evidenciação não significa apenas divulgar, mas divulgar com qualidade, oportunidade e clareza, para alcançar a transparência pretendida com o *disclosure*. Alertam que a instituição deve divulgar informações qualitativas e quantitativas que possibilitem aos usuários formar uma compreensão das atividades desenvolvidas e dos seus riscos, observando os aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância necessários.

Hendriksen e Van Breda (2010, p. 511), ao tratarem da evidenciação, da divulgação de dados financeiros, consideram que “para que se consiga divulgação apropriada, é preciso responder a três perguntas fundamentais:

1. A quem deve ser divulgada a informação?
2. Qual é a finalidade da informação?
3. Quanta informação deve ser divulgada?”

Às três questões, segundo os autores, podemos juntar ainda uma quarta, que diz respeito a quando as informações devem ser divulgadas (evidenciadas), visto que o tempo é importante fator de manutenção da utilidade da informação contábil; de forma simultânea, também a metodologia empregada se reveste de importância, mas em grau consideravelmente menor.

Muito discutida no Segundo Setor, a evidenciação contábil vem sendo muito exigida também no Terceiro Setor, onde a transparência nas entidades tornou-se importante objeto de

estudo, frente à constante busca das entidades por recursos que sustentem suas atividades.

As entidades do Terceiro Setor, por possuírem finalidade social, e muitas vezes adquirirem recursos junto à sociedade para a execução de suas atividades e para a sua sobrevivência, devem apresentar suas demonstrações contábeis com transparência, ou seja, devem evidenciar seus atos de maneira correta, para que os usuários da informação contábil, doadores ou futuros doadores, e mesmo o Ministério Público, responsável pelo velamento das mesmas, possam conhecer os seus resultados, e analisar se a fundação está alcançando seus objetivos, e utilizando os recursos de maneira adequada.

Conforme Matias-Pereira (2009 *apud* LIMA, 2011), a transparência no Terceiro Setor, efetivada por meio de acesso à informação a respeito da entidade, vem se tornando cada vez mais democrática numa relação entre a entidade e a sociedade.

Da qualidade da informação à respeito da entidade sobrevém a credibilidade na captação de recursos para a manutenção e continuidade de suas atividades.

“A transparência e *accountability* na prestação de contas são uma forma necessária para evitar que a fundação se desvie de sua finalidade social. Também serve como auxílio na verificação de ocorrência de fraudes e como inibidor das mesmas, uma vez que todos os atos e fatos praticados pela fundação devem ser apresentados nas suas demonstrações contábeis e demais relatórios.” (KRÜGER *et al.*, 2012, p. 7).

Prestação de contas clara, de boa qualidade, contendo as informações completas, que traduzam essencialmente a realidade da entidade consegue transmitir confiança principalmente àqueles que fazem doações à entidade. O efeito da divulgação de informações contábeis sobre a decisão de doação tem sido objeto de estudo útil para as entidades do Terceiro Setor.

Cruz (2010, p. 135-136) em sua tese mostra achados importantes para as entidades do Terceiro Setor, segundo ela, com implicações práticas:

“Primeiramente, os resultados dão indícios de que investidores sociais mais informados são mais sensíveis às variáveis contábeis, isso indica que esforços de órgãos reguladores, e do próprio governo, no sentido de reduzir os custos dessas informações devem ser proveitosos.

Adicionalmente, as evidências sugerem que as entidades do Terceiro Setor brasileiro, podem usar a contabilidade para comunicar potenciais investidores sociais institucionais sobre a utilização dos recursos arrecadados.

Por fim, o baixo poder explicativo da informação contábil pode indicar a necessidade de:

- (i) evidenciação de outros elementos que comuniquem o desempenho da instituição; e,
- (ii) aprimoramento das informações geradas pela contabilidade voltadas às organizações do Terceiro Setor como, por exemplo, a separação das despesas por atividades e por categoria funcional.”

4 ESTUDOS SOBRE EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NO TERCEIRO SETOR

A quase totalidade dos estudos sobre evidenciação contábil está centrada em organizações com fins lucrativos, tendo em vista que as demonstrações contábeis exigidas pela legislação societária, que também interessam aos acionistas, enfatizam sempre o lucro.

Contudo, com o desenvolvimento do Terceiro Setor, estudos – ainda poucos - têm sido feitos, mostrando a importância da evidência contábil nas entidades de interesse social, que representam uma considerável gama das entidades instituídas e ativas no Brasil.

Tratando de estudos gerais sobre evidência contábil, destacam-se os trabalhos de Lima (2012), Cruz (2010) e Albuquerque (2007).

Lima (2012), em seu estudo sobre a transparência da prestação de contas e dos relatórios financeiros emitidos nas organizações não governamentais do Distrito Federal, buscou conhecer se esses instrumentos estão cumprindo ou não com seu papel de promover transparência, de forma a propiciar a adesão de novos colaboradores e doadores.

A autora trabalhou com amostra formada por 45 (quarenta e cinco) ONG, e dentre suas conclusões, destacam-se: (1) as ONGs do DF, realizam suas prestações de contas regularmente e emitem os seus relatórios financeiros; (2) a elaboração da prestação de contas nas ONG do DF é feita pelo gerente financeiro; (3) a maioria das ONG tem conhecimentos das normas e regras da contabilidade; e (4) das dificuldades encontradas para a elaboração da prestação de contas, a principal foi a falta de um profissional na área contábil.

Cruz (2010), em seu estudo sobre a relevância da informação contábil para os investidores Sociais privados de entidades do Terceiro Setor no Brasil, afirma que as características do Terceiro Setor no Brasil no que se refere à regulamentação e evidência contábil podem comprometer a relevância da informação gerada pela contabilidade para os doadores.

Concluiu que a informação contábil é relevante para explicar investimentos privados institucionais, e que seu baixo poder explicativo pode indicar a necessidade de: (i) evidência de outros elementos que comuniquem o desempenho da instituição; e, (ii) aprimoramento das informações geradas pela contabilidade voltadas às entidades do Terceiro Setor como, por exemplo, a separação das despesas por atividades e por categoria funcional.

Albuquerque (2007) buscou identificar em seu estudo o nível de evidência das informações contábeis geradas pelas OSCIP do Estado da Paraíba. Para isso, foram pesquisadas 34 OSCIP, por meio de um questionário com perguntas objetivas direcionadas aos gestores.

Em relação aos resultados da pesquisa, os mesmos foram divididos em quatro Níveis de Evidência das Informações Contábeis, sendo o nível 4 o de melhor classificação, que considera as demonstrações contábeis já contidas no nível 3 e as demonstrações contábeis não obrigatórias. Esse nível, considerado satisfatório, foi alcançado por somente 8,8% das OSCIP, o que levou a autora a concluir que ainda não existe uma preocupação latente em dar publicidade às informações contábeis geradas nessas OSCIP com um nível de *disclosure* satisfatório.

Tratando de estudos relacionados à utilização do SICAP, destacam-se os trabalhos de Torres (2007), Silveira (2007), Paula (2011) e Mário *et al.* (2013).

Torres (2007) analisou os dados constantes no SICAP referente à prestação de contas de 10 (dez) fundações privadas de Ribeirão Preto, no período de 2002 a 2005, buscando verificar se o SICAP pode ser considerado um instrumento de *accountability*.

Entre as conclusões do estudo, as principais são que: (1) os dados chamados qualitativos do sistema foram em sua maioria negligenciados pelos declarantes, quer seja por falta de conhecimento das informações ou pela falta de conhecimento do sistema; (2) o programa possui um grande potencial para servir de instrumento de *accountability*, mas não está sendo explorado pelas fundações e Ministério Público, devido à falta de fiscalização por parte do Ministério Público de Ribeirão Preto e da não existência ainda de uma série histórica grande que permita fazer a análise financeira das fundações, além do pouco conhecimento do SICAP como instrumento de prestação de contas das fundações, pelas próprias fundações.

Silveira (2007) analisou a conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas da área de Educação e Pesquisa, veladas pelo Ministério Público de Santa Catarina, que prestaram contas nos anos de 2004, 2005 e 2006, a partir de um modelo próprio composto por três níveis de análise: (a) perfil das entidades; (b) meios de evidenciação analisados; e, (c) verificação de itens evidenciados.

Seu estudo permitiu concluir que: (1) o Terceiro Setor apresenta grande potencial de desenvolvimento social, mas necessita ainda de forte amadurecimento em termos de transparência e de profissionalização, deixando as fundações de evidenciar itens muito importantes; (2) o nível de evidenciação contábil das Fundações Privadas de Santa Catarina que atuam no setor de Educação e Pesquisa é inadequado, pois os itens avaliados referem-se a um padrão mínimo de evidenciação que deveria ser alcançado por todas as fundações, devido à simplicidade dos itens analisados, e devido à orientação das normas contábeis.

Paula (2011) analisou o nível de evidenciação contábil prestada por 28 fundações privadas da área de Educação e Pesquisa do município de Belo Horizonte nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, por meio das informações contidas no SICAP.

Seu estudo permitiu concluir que o nível de evidenciação é inadequado e que nenhuma das fundações permite a identificação das gratuidades oferecidas à sociedade e os benefícios gozados.

Mário *et al.* (2013) analisou o nível de evidenciação contábil de 68 fundações privadas do município de Belo Horizonte, de diversas áreas de atuação, entre elas, a de saúde, nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, concluindo que o nível de evidenciação das entidades da amostra é inadequado, e que a evidenciação voluntária e sua qualidade não foram satisfatórias.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a pesquisa fez-se uso da investigação qualitativa, que segundo Oliveira (2011, p. 80), “envolve dados qualitativos e formas qualitativas de análise”. O aspecto qualitativo da análise tratou da forma e qualidade em termos de elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis.

Para se atingirem os objetivos propostos optou-se pelo método descritivo de cunho exploratório, que segundo Cervo e Bervian (1983, p. 56), “é recomendável quando há pouco conhecimento sobre o problema estudado”.

As informações colhidas foram analisadas e confrontadas com as Normas Brasileiras de Contabilidade e legislação inerentes ao Terceiro Setor, especificamente fundações, sem manipulação dos fatos, buscando-se verificar o nível de evidenciação contábil de fundações privadas de saúde no município de Belo Horizonte, nas prestações de contas dessas entidades referentes aos anos 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

Dessa forma, a população desta pesquisa são as fundações privadas da área de saúde do município de Belo Horizonte e, a amostra não probabilística por conveniência ou acessibilidade indicou a participação de três fundações privadas da área de saúde do município de Belo Horizonte, que têm como atividade principal o atendimento hospitalar, denominadas, por questões do sigilo, de fundações A, B e C.

A coleta de dados se deu com o levantamento das prestações de contas, por meio de consultas ao SICAP, com a colaboração do CAOTS - Centro de Apoio Operacional ao Terceiro Setor, órgão do Ministério Público do Estado de Minas Gerais, com a devida permissão da Promotoria de Justiça e das administrações das respectivas fundações pesquisadas.

Sendo as fundações entidades que recebem doações e recursos governamentais para a

manutenção de suas atividades e partindo dos pressupostos da importância mundial adquirida pelo Terceiro Setor e de a evidência contábil ser base da transparência que as fundações necessitam para conferir credibilidade às suas ações, fez-se uso da investigação qualitativa para verificar o nível de evidência contábil das demonstrações contábeis obrigatórias nas prestações de contas das três fundações privadas selecionadas para o estudo.

A tabulação dos dados contou com a elaboração de documentos próprios da pesquisa, que expressaram os resultados obtidos do levantamento dos dados originalmente coletados, sem, contudo, identificar ou permitir identificar nominalmente qualquer das fundações participantes da pesquisa. Tais documentos, compostos de quadros de *check list*, teve como função verificar se as demonstrações contábeis foram apresentadas e se as normas de evidência foram cumpridas, trabalhando com a utilização de duas diferentes notas ou valores, para classificar e quantificar o nível de evidência relacionado a cada item de divulgação. Assim, nas demonstrações contábeis das prestações de contas dos anos de 2007 a 2011 atribuiu-se:

- zero (0) ao item de evidência que não foi atendido ou que foi atendido de forma incompleta; ou que não atendido pela não elaboração da demonstração;

- um (1) ao item de evidência que foi plenamente atendido.

Os itens relacionados à DFC, no ano de 2007, não foram levados em consideração na análise, dado ao fato de que a DFC passou a ser obrigatória a partir do ano de 2008.

Cabe ressaltar que nenhum item do *check list* apresenta peso diferenciado para o cálculo da pontuação final da entidade em análise.

Em resumo, a situação dos itens de evidência das tabelas elaboradas a partir das análises pode ser interpretada conforme a seguinte orientação:

A = atendeu a base normativa = 1

AP = atendeu parcialmente a base normativa = 0

NA = não atendeu a base normativa, não apresentando o que a norma pede = 0

NE = não atendeu a base normativa, não elaborando a demonstração do exercício = 0

NO = não obrigado, pelo fato da DFC não estar em vigor no ano de 2007 = X

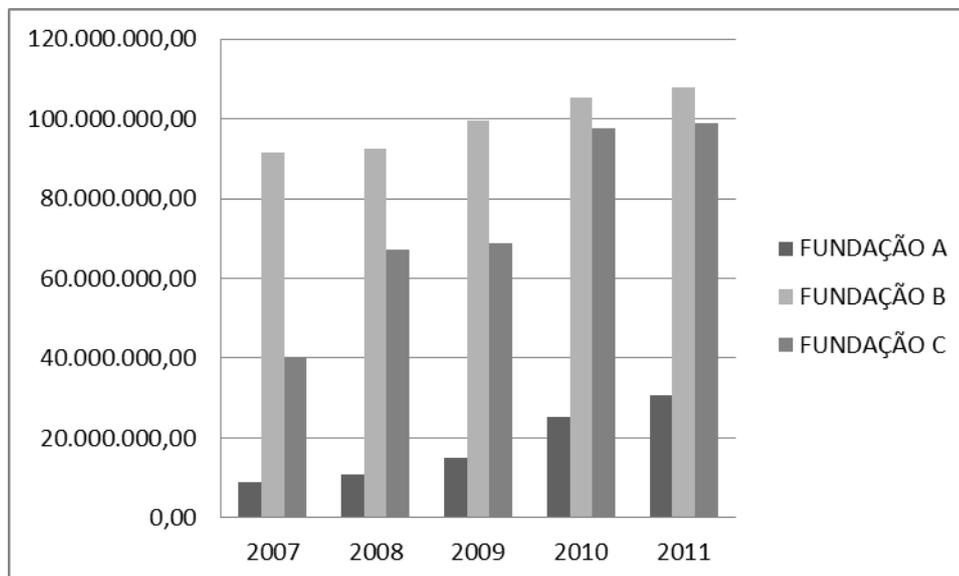
6 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Neste item são demonstrados os resultados apurados na análise dos dados coletados nas prestações de contas das fundações. Os resultados evidenciam o nível de evidência das fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte, objetos do estudo, a partir dos dados extraídos do SICAP.

6.1 PERFIL DAS FUNDAÇÕES ANALISADAS

No período estudado, todas as três fundações contrataram auditoria independente e possuíam: (a) registro no Conselho Nacional de Assistência Social; (b) certificado de Entidade de Fins Filantrópicos; (c) título de Utilidade Pública Federal; e, (d) contabilidade própria.

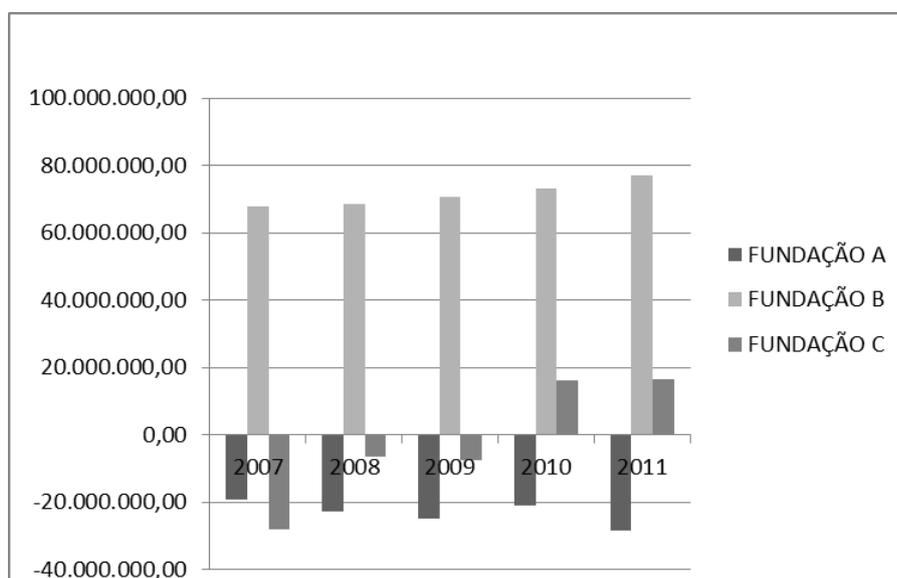
Os Ativos das fundações mantiveram individualmente uma evolução positiva ao longo do período, como pode ser observado na Figura 1, com o Ativo Total das fundações obtendo um crescimento de 68,70% de 2007 a 2011, quando chegou ao patamar dos R\$237 milhões.

Figura 1: Evolução dos Ativos das fundações

Fonte: Elaborado pelos autores

Apesar dos ativos expressivos, as fundações não mostraram a mesma relação de evolução em termos de Patrimônio Social Líquido, como pode ser visto na Figura 2.

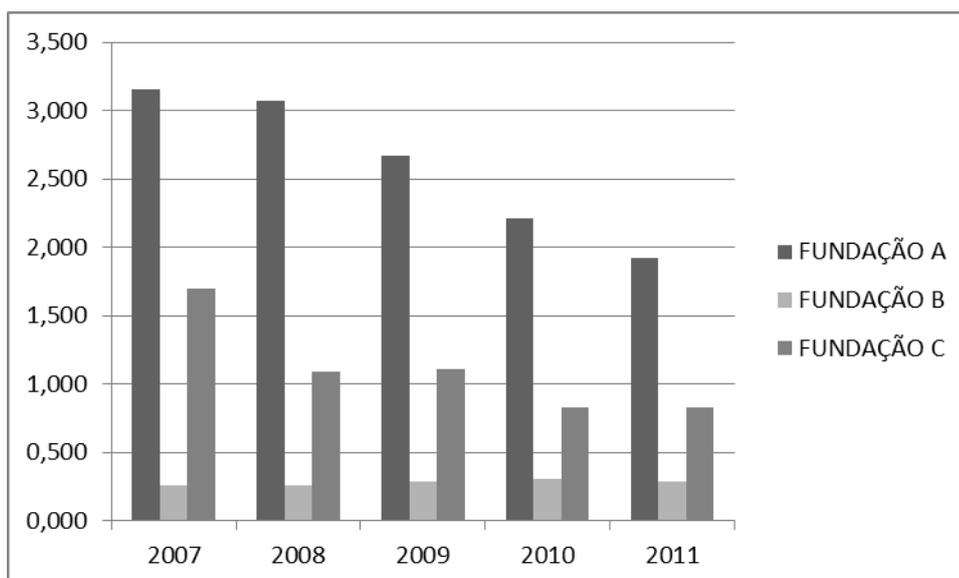
Ao final de 2011, o Patrimônio Social Líquido das fundações alcançou o índice de 215,89% de crescimento no período, totalizando R\$ 65 milhões. Individualmente, porém, o desempenho foi totalmente distinto. Enquanto a Fundação B manteve um patrimônio positivo em todo o período de 2007 a 2011, chegando a R\$ 77 milhões em 2011, com o crescimento de 13,60%, a Fundação A teve um decréscimo de 48,49% no seu patrimônio, quando o saldo negativo atingiu a casa dos R\$ 28 milhões em 2011. A Fundação C, que no primeiro ano do período tinha um patrimônio negativo de R\$ 28 milhões, reagiu ano a ano obtendo uma evolução de 58,55% ao final do período, terminando com um patrimônio na casa dos R\$ 16 milhões.

Figura 2: Evolução do Patrimônio Social Líquido das fundações

Fonte: Elaborado pelos autores

O Passivo Total das fundações totalizou R\$ 172 milhões no fim de 2011. A Figura 3 mostra a evolução do Índice de Dependência Financeira das fundações no período. A dependência financeira é a relação entre o Passivo Total (Circulante + Exigível de Longo Prazo) e o Ativo Total. Indica qual a “dependência” dos negócios em relação a recursos de terceiros (bancos, fornecedores, recursos trabalhistas e tributários).

Figura 3: Dependência Financeira das Fundações



Fonte: Elaborado pelos autores

Uma participação de capital de terceiros próxima de 1 denota insolvência e extrema dependência de terceiros. Tal indício é motivo de alerta também para as fundações. O ideal é que esta participação seja igual ou inferior a 0,6.

Observa-se que, coincidentemente, a Fundação A que obteve o pior desempenho na apuração dos itens evidenciados, conforme mostra a Tabela 2, teve durante todo o período o pior desempenho nas evoluções do Patrimônio Social Líquido e do Índice de Dependência Financeira, como mostram as Figuras 2 e 3.

6.2 MEIOS DE EVIDENCIAÇÃO UTILIZADOS

Foram analisadas como meios de evidenciação utilizados, as demonstrações contábeis obrigatórias das fundações. Ressalta-se que tanto a DOAR, que deixou de ser obrigatória, quanto a DFC, foram consideradas na análise, porque apesar da substituição da obrigatoriedade de apresentação da primeira pela segunda a partir de 2008, a DOAR permaneceu ainda assim como parte integrante do SICAP e continuou sendo apresentada pelas fundações.

A Tabela 1 é o resultado da comprovação da utilização dos meios de evidenciação pelas fundações.

Tabela 1: Meios de Evidenciação Analisados – 2007/2011

Ordem	Item de Verificação	FUND. A	FUND. B	FUND. C
1	A fundação apresentou Balanço Patrimonial?	100%	100%	100%
2	A fundação apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?	100%	100%	100%
3	A fundação apresentou Demonstração das Mutações do Patrimônio Social?	100%	100%	100%
4	A fundação apresentou Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos em 2007?	100%	100%	100%
5	A fundação apresentou Demonstração dos Fluxos de Caixa a partir de 2008?	75%	75%	75%
6	A fundação apresentou Notas Explicativas?	80%	100%	100%
7	A fundação apresentou Relatório de Auditoria?	100%	100%	100%
TOTAIS		94%	97%	97%

Fonte: Elaborada pelos autores

A fundação que, por exemplo, apresentasse todas as demonstrações obrigatórias listadas na tabela, em todos os anos, totalizaria 100% de cumprimento das exigências. Nenhuma delas atingiu o índice. Como mostra a Tabela 1, foram observados dois problemas:

- a) Nenhuma das fundações apresentou a DFC no ano de 2008 em substituição à DOAR, em decorrência da Resolução CFC nº 1.125/2008, que obriga sua apresentação a partir de 2008. Apurou-se que o SICAP não estava reformulado para atender a legislação, o que veio a ocorrer somente a partir de 2009. Questionado o CAOTS se a DFC teria sido apresentada pelas fundações ao MPMG em outro formato que não o SICAP, a resposta foi que “não foi solicitado”.
- b) A Fundação A não apresentou Notas Explicativas no ano de 2011. Questionado o CAOTS, a informação dada foi de que a “prestação de contas do exercício de 2011 ainda não foi analisada, no entanto será observada a ITG 2002, item 27, quando da análise das contas”. O item 27 da ITG 2002 determina que as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, e apresenta as informações mínimas que as notas explicativas devem conter.

6.3 APURAÇÃO DOS ITENS EVIDENCIADOS

Na apresentação e análise dos resultados apurados dos diversos itens de evidenciação constantes em cada uma das demonstrações contábeis, conforme explicado no tópico 5, dos Procedimentos Metodológicos.

6.3.1 BALANÇO PATRIMONIAL

Na análise do Balanço Patrimonial das fundações, dos quatro itens analisados, apenas o item que pergunta se a fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial, foi atendido pelas fundações em todos os cinco anos examinados.

Não foi possível identificar em nenhum momento o cumprimento da norma para as receitas recebidas para aplicação específica, por não serem as fundações claras na especificação dessas receitas e em termos de segregação de contas, com relação a essas informações no SICAP. Tais receitas, além de registradas em contas próprias, devem ser

suportadas com a devida documentação, como o comprovante de doação que descreva a determinação do valor doado e a nota fiscal de compra do bem determinado no comprovante de doação, por exemplo.

Os outros dois itens apresentaram problemas, assim observados:

- a) Nenhuma das fundações em quaisquer dos cinco anos evitou apresentar contas de ativo e/ou passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas.
- b) As fundações A e B, respectivamente nos anos de 2011 e 2010, deixaram de atender o item que determina que a fundação registre o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial.

Observou-se, quanto à letra a) acima, que não há como as fundações deixarem de apresentar contas do ativo e/ou do passivo com títulos genéricos, sem uma profunda atualização do SICAP, com melhor disposição das contas que são pré-estabelecidas pelo sistema.

O Balanço Patrimonial apresenta a situação patrimonial das entidades. Não sendo bem elaborado pelas fundações, deixa assim de cumprir aquilo a que se propõe. A não segregação das contas de receitas recebidas para aplicação específica, a utilização de contas com títulos genéricos e a falta de registro do valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do balanço são problemas que contribuem demasiadamente para a dificuldade de compreensão da situação patrimonial da fundação.

6.3.2 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL

Na análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, apurou-se que dos três itens analisados, a Fundação B apresentou problema em um deles. Foi no ano de 2011, quando a fundação apresentou saldo do início do exercício de 2011, divergente do valor do saldo final do exercício de 2010.

Tal falha deve ser imediatamente corrigida, evitando-se assim prejudicar a evidenciação das alterações ocorridas no patrimônio social ao longo do tempo.

6.3.3 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DOS RECURSOS

A Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos foi substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa de acordo com a Resolução CFC nº 1.125/2008, em decorrência das alterações ocorridas na legislação societária por meio da Lei nº 11.638/2007. A apresentação da DFC tornou-se obrigatória a partir de 26 de agosto de 2008, data de publicação da Resolução no Diário Oficial da União.

A apresentação da DOAR foi obrigatória até o exercício de 2007. As fundações que continuaram apresentando a DOAR, além da DFC, de 2008 em diante, o fizeram voluntariamente. Como o estudo analisa as demonstrações obrigatórias, considerou assim, somente a DOAR do ano de 2007, apesar do SICAP ter mantido o campo da DOAR disponível para preenchimento voluntário a partir de 2008.

No ano de 2007 todas as fundações atenderam as normas para a apresentação da DOAR.

6.3.4 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Na análise da Demonstração dos Fluxos de Caixa foi considerado o período 2008/2011, porque no ano de 2007 vigorava a obrigatoriedade de apresentação da DOAR. A

partir de 2008 houve a substituição da DOAR pela DFC.

Contudo, nenhuma das fundações apresentou a DFC referente ao exercício 2008. O SICAP foi reformulado para atender a obrigatoriedade de apresentação da DFC somente a partir de 2009.

No período 2009/2011, os seguintes problemas foram observados no atendimento ao item 2:

Em 2009, o valor da depreciação/amortização apresentado na DFC pela Fundação B não confere com o valor apresentado frente aos valores da depreciação/amortização do demonstrativo das Despesas.

Em 2010, o valor da depreciação/amortização apresentado na DFC da Fundação A não confere com o valor apresentado no demonstrativo de Despesas, e não se relaciona com o valor da depreciação acumulada no Ativo, que aparecem com saldos zerados.

Também em 2010, a DFC da Fundação C não mostra o valor de depreciação apresentado no demonstrativo de Despesas.

Em 2011, a DFC apresentada pela Fundação A não mostra o valor de depreciação apresentado no demonstrativo de Despesas.

6.3.5 DEMONSTRAÇÃO DE SUPERÁVIT OU DÉFICIT

Na análise da Demonstração de Superávit ou Déficit, foi observado que, em 2009, a Fundação A não apresentou déficit equivalente ao apurado no confronto entre as receitas e as despesas apresentadas nos respectivos demonstrativos. Ainda que o SICAP não vincule automaticamente o valor do superávit ou déficit com a diferença entre as receitas e as despesas apuradas nos demonstrativos próprios de receitas e despesas, os valores devem ser, por equivalência, os mesmos.

6.3.6 NOTAS EXPLICATIVAS

As Notas Explicativas foram o meio de evidenciação que mais apresentou problemas quanto aos itens exigidos pelas normas. Dos quatorze itens de verificação das Notas Explicativas, apenas três, foram atendidos pelas três fundações em todos os cinco anos analisados, o que demonstra o baixo nível de conformidade em relação às normas contábeis.

Individualmente, o problema mais grave ocorreu com a Fundação A, que simplesmente não apresentou Notas Explicativas na sua prestação de contas do ano de 2011, influenciando negativamente na análise e contribuindo para o desempenho da Fundação A no resultado final da apuração dos itens evidenciados nas demonstrações obrigatórias, sendo o pior resultado dentre as três fundações.

Da análise das Notas Explicativas da Fundação A, nas prestações de contas de 2007 a 2010, a fundação não atendeu a seis dos quatorze itens em nenhum dos anos. Dois outros itens não foram atendidos em 2007, sendo parcialmente atendidos nos anos de 2008 a 2010. Atendimento parcial, por exemplo, ocorreu quando faltou apresentar as garantias das obrigações a longo prazo ou quando as informações sobre as taxas de juros e as datas de vencimento não são claras, apesar da apresentação da relação das obrigações a longo prazo.

Da análise das Notas Explicativas da Fundação B, apurou-se que dos quatorze itens de evidenciação, em todos os cinco anos dois itens foram atendidos apenas parcialmente, enquanto outros três itens não foram atendidos em nenhum ano do período. Ainda, o item que pede a apresentação dos critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa não foi cumprido no ano de 2007. E, o item que questiona a divulgação da política adotada na determinação da composição de caixa e equivalentes de caixa, não foi cumprido

no ano de 2008.

Da análise das Notas Explicativas da Fundação C, apurou-se que dos quatorze itens de evidenciação, quatro não foram atendidos em nenhum dos anos de 2007 a 2011, um não foi cumprido no ano de 2010, sendo parcialmente cumprido nos demais anos do período, quando faltou informar as garantias das obrigações em longo prazo. As taxas de juros e as datas de vencimento foram informadas. A fundação deixou ainda de apresentar no ano de 2010 os valores referentes à isenção de contribuições previdenciárias, e, no ano de 2008, a divulgação da política adotada na determinação da composição de caixa e equivalentes de caixa.

O não atendimento às normas contábeis empobrece as Notas Explicativas das entidades, piorando a qualidade das prestações de contas. A informação dos critérios de apuração das receitas e despesas, por exemplo, é essencialmente importante, ainda mais tratando-se de fundações privadas de saúde que mantêm suas atividades com o oferecimento de gratuidades e o recebimento de verbas por meio de doações, subvenções e contribuições. Além, é claro, da necessidade também de clareza quanto à aplicação desses recursos.

O item de evidenciação que pede a informação sobre a origem e a natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo é de suma importância. Deixando de atender esta norma, a fundação peca na transparência, correndo o risco inclusive de envolver-se em ilícito financeiro.

Informação também importante e que não é plenamente evidenciada pelas fundações está relacionada ao item que pede a apresentação de informações sobre os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes. Tal informação é importante para dar mais clareza principalmente aos doadores de recursos à entidade, quanto à utilização que a fundação faz dos recursos recebidos e, também, para que possam comparar os investimentos realizados anualmente pela fundação.

De modo geral, as três fundações analisadas não atendem plenamente a legislação e prejudicam a transparência de suas prestações de contas, ao complementarem suas demonstrações contábeis com Notas Explicativas em desacordo com o que orienta a legislação e pouco elucidativas, principalmente quanto aos critérios de cálculo dos itens que afetam o resultado do exercício e o patrimônio social das fundações, e aos critérios de apuração das receitas e despesas com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos.

6.3.7 RELATÓRIO DE AUDITORIA

O parecer de auditoria independente certifica se as demonstrações contábeis obedecem aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, observando se as informações da entidade são evidenciadas nas demonstrações contábeis, buscando assegurar a lisura das informações contábeis.

O teor do parecer de auditoria é de relatos das observações feitas pelo auditor independente sobre as demonstrações contábeis e a evidenciação dos registros contábeis, não sendo padronizado. Motivo pelo qual não é analisado para fins de apuração geral dos itens evidenciados.

As três fundações que fizeram parte da pesquisa contrataram Auditores Independentes diferentes umas das outras. As fundações A e B não trocaram de auditores independentes no período de 2007 a 2011. A Fundação C trocou de auditores nos anos de 2008 e 2010.

O relatório de auditoria da Fundação A apresentou ressalvas nas prestações de contas dos anos de 2007, 2008 e 2009.

O relatório de auditoria da Fundação B não apresentou ressalvas em nenhum dos anos de 2007 a 2011.

O relatório de auditoria da Fundação C apresentou ressalvas nas prestações de contas de todos os anos, de 2007 a 2011.

Entre as ressalvas encontradas nos pareceres de auditoria nas prestações de contas, podemos destacar:

- a) A entidade não mantém controle patrimonial para os bens que compõem o Imobilizado, sendo os encargos da depreciação e amortização calculados sobre os saldos das contas.
- b) A entidade não possui seguro das suas edificações e demais bens, comprometendo a continuidade de suas operações em caso de sinistro.
- c) A entidade vem demonstrando nos últimos exercícios um elevado endividamento, passivo a descoberto e déficits acumulados.
- d) A entidade não mantém provisão para créditos de liquidação duvidosa suficiente para cobrir as perdas prováveis na realização de créditos relativos a cheques em cobrança.

6.3.8 APURAÇÃO GERAL DOS ITENS EVIDENCIADOS

A Tabela 2 reflete o resultado apurado de cada fundação, por demonstração, no período de 2007 a 2011. Pode-se observar que o cumprimento de todas as exigências de evidenciação em todo o período só foi observado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social pelas fundações A e C, na DOAR pelas Fundações A, B e C, e na Demonstração de Superávit ou Déficit pelas fundações B e C. Vale lembrar que a DOAR foi exigida somente no ano de 2007. Nos demais quatro anos foi exigida a DFC.

Tabela 2: Apuração Geral dos Itens Evidenciados nas Demonstrações Obrigatórias

Demonstrações Contábeis	Nº de Itens por Demonstração	Fund. A		Fund. B		Fund. C	
		Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Balanço Patrimonial	20	9	45%	9	45%	10	50%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	15	15	100%	14	93%	15	100%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	2	2	100%	2	100%	2	100%
Demonstração de Fluxo de Caixa	8	4	50%	5	62%	5	62%
Itens da Demonstração de Superávit ou Déficit	15	14	93%	15	100%	15	100%
Notas Explicativas	69	26	38%	42	61%	42	61%
TOTAIS	129	70	54%	87	67%	89	69%

Fonte: Elaborada pelos autores

Na Tabela 2, onde Fa é a frequência absoluta e Fr é a frequência relativa, observa-se que o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas foram demonstrativos que tiveram desempenho geral de avaliação dos itens evidenciados muito ruim. Sendo o Balanço Patrimonial a principal demonstração contábil existente e as Notas Explicativas essenciais para a complementação e interpretação das informações do Balanço Patrimonial, tal resultado reflete fortemente na *accountability* das fundações.

No geral, a Fundação A apresentou a pior relação na quantidade de itens evidenciados. De um total de 129 itens de verificação, a Fundação A evidenciou somente 70, enquanto as fundações B e C evidenciaram 87 e 89 itens respectivamente.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo analisar a evidenciação contábil praticada no Terceiro Setor, especificamente em fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte, que elaboram suas prestações de contas com a utilização do software SICAP. O estudo abrangeu a análise das prestações de contas dos anos de 2007 a 2011.

O momento da pesquisa foi atípico, em vista da mesma ter sido realizada durante o período no qual a Contabilidade do Terceiro Setor passa por profundas transformações devido à adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

O resultado do estudo mostra que as Fundações Privadas de saúde do município de Belo Horizonte atingiram níveis de 94% e 97% de apresentação de suas Demonstrações Contábeis obrigatórias, prejudicialmente alcançados pela não apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa por nenhuma das fundações, dado à ineficiência do SICAP para recepcioná-la no ano de 2008, e pela não apresentação das Notas Explicativas por uma das fundações no ano de 2011.

Quanto aos itens evidenciados nas Demonstrações Contábeis obrigatórias os percentuais atingidos foram de 54%, 67% e 69%, levando a concluir que as entidades não atendem adequadamente as normas contábeis, sendo que o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas foram demonstrativos que mais contribuíram para este baixo desempenho geral de avaliação dos itens evidenciados.

O nível médio dos itens evidenciados no grupo das Demonstrações Contábeis entre as 3 fundações analisadas no período de 5 anos atingiu 63,57% e pode ser comparado ao nível médio de outros dois estudos, Silveira (2007) e Mário *et al.* (2013).

Silveira (2007) apurou um nível médio de 65,13%, analisando as prestações de contas de 13 fundações privadas da área de saúde do Estado de Santa Catarina, nos anos de 2006 a 2008 (3 anos). Peculiaridade do seu estudo é que não contemplou a análise da DFC, porque apesar da obrigatoriedade de apresentação da DFC a partir de 2008, o SICAP não apresentou a demonstração em seu sistema para o ano de 2008.

Mário *et al.* (2013) apurou um nível médio de 64,86%, analisando as prestações de contas de 8 fundações privadas da área de saúde do município de Belo Horizonte, nos anos de 2006 a 2009 (4 anos). A característica observada é o fato do estudo de Mário *et al.* (2013) ter a mesma região geográfica do presente estudo.

O Balanço Patrimonial no SICAP é padronizado, dificultando a adequação das contas para registro das informações conforme exigem as normas, o que sugere a reformulação no formato do *software*. Para as Notas Explicativas, o SICAP oferece às fundações um campo onde elas têm liberdade para se expressarem, atendendo ao poder informativo a que se propõem. Isto, porém, não acontece. As informações contidas nas Notas Explicativas mostraram-se concisas e pouco esclarecedoras, ao contrário de serem claras e de fácil entendimento aos leigos.

Dentre os pontos que impactaram negativamente o nível dos itens evidenciados temos:

- a) a não utilização de contas próprias, segregadas das demais contas da entidade para o registro das receitas de doações, subvenções e contribuições, recebidas para aplicação específica, mediante a constituição ou não de fundos;
- b) a apresentação de contas do ativo e/ou do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas;
- c) a não apresentação em Notas Explicativas dos critérios de apuração das receitas e despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções,

- contribuições e aplicações de recursos;
- d) a não apresentação em Notas Explicativas das garantias das obrigações a longo prazo;
 - e) a não apresentação em Notas Explicativas das informações sobre os tipos de seguro contratados;
 - f) a não apresentação em Notas Explicativas das suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados, de forma clara;
 - g) a não apresentação em Notas Explicativas dos investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
 - h) a não apresentação em Notas Explicativas da origem e da natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
 - i) a não apresentação dos critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

O estudo leva a termo de que a evidenciação contábil nas prestações de contas das fundações privadas de saúde do município de Belo Horizonte é inadequada, pois não satisfaz aos padrões mínimos estabelecidos, principalmente tratando-se de informações de aspectos qualitativos.

Por fim, o estudo conclui que o SICAP é um bom sistema, mas que ainda não pode por si só ser considerado um instrumento de *accountability*, visto que apresenta necessidade de melhoria e adequação às exigências das normas contábeis, e não vem sendo bem utilizado, dado às falhas observadas tanto de preenchimento das demonstrações por parte das entidades, quanto de verificação contábil das informações fornecidas pelas fundações. O SICAP pode também ser melhorado na questão da análise da consistência dos dados, visto que as prestações de contas reapresentadas continuaram apresentando problemas anteriormente apontados.

Com base nos resultados observados no estudo, pontos importantes podem ser melhorados, levando a um aperfeiçoamento na gestão das entidades analisadas. Entre eles, podemos citar: uma profunda atualização do SICAP, com ampliação das sugestões de títulos de contas e melhoria da disposição das contas; e, capacitação dos funcionários/voluntários das entidades, responsáveis pela preparação das prestações de contas, preferencialmente profissionais da área contábil, para melhoria do preenchimento das demonstrações contábeis no SICAP.

Dada a limitação dessa pesquisa quanto à análise das demonstrações contábeis somente do período de 2007 a 2011, e considerando que as exigências para o Terceiro Setor se concretizaram com a emissão da ITG 2002, para aplicação somente aos exercícios iniciados a partir de 01/01/2012, sugere-se para futuros trabalhos analisar a evidenciação contábil das fundações privadas considerando somente as normas estabelecidas em vista da adequação das NBC aos padrões internacionais, verificando, por exemplo, a nova forma de contabilização da receita, conforme determinado pela NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

Ainda para pesquisas futuras sugere-se, também, associar a efetividade obtida com as informações contabilizadas, observando a contribuição para o alcance dos objetivos da entidade e analisar o gerenciamento dos resultados das entidades observando os referenciais do controle interno para minimização dos riscos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Lúcia Silva. **O Nível de Evidenciação das Informações Contábeis Geradas Pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP do Estado da Paraíba**. 2007. 130 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN. João Pessoa, 2007.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8080.htm>. Acesso em: 10 fev. 2013.

BRASIL. **Lei n. 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>. Acesso em: 10 fev. 2013.

BULGARIM, Maria Clara Cavalcante; CARVALHO, Gardênia Maria Braga de; ANDRADE, Álvaro Pereira de; CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alvez; FRANÇA, José Antonio de; OLIVEIRA, Josimar Alcântara de; OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor. **Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações)**. Brasília: FBC, 2011.

CENTRO DE ESTUDOS DE FUNDAÇÕES E ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL - CEFES. **Sistema de Cadastro e Prestação de Contas - SICAP, 2012**. Disponível em: <<http://www.fundata.org.br/cefeis.htm>>. Acessado em 12/05/2012.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: MCCRAW-HILL do Brasil, 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.125/2008**. Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T 3.8 – Demonstração dos Fluxos de Caixa. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001125>. Acesso em 10 fev. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.409/2012**. Normas Brasileiras de Contabilidade - ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409>. Acesso em 10 fev. 2013.

CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves. **A relevância da informação contábil para os investidores Sociais privados de entidades do Terceiro Setor no Brasil**: uma Investigação empírica. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24062010-104557/pt-br.php>>. Acesso: 03 mai. 2012.

DANTAS, José Alves; ZENDERSKY, Humberto Carlos; SANTOS, Sérgio Carlos dos; NIYAMA, Jorge Katsumi. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **E & G Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. São

Paulo: Atlas, 2010.

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

KRÜGER, 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**. v. 6, n. 1, p. 1-22, jan./mar. 2012.

LIMA, Marcilene Barros. **Organizações Não Governamentais (ONGs):** um estudo sobre a transparência da prestação de contas e dos relatórios financeiros emitidos nas organizações não governamentais do DF. 2011. 85 f. Monografia (Graduação em Administração) Universidade de Brasília – UNB. Brasília, 2011. Disponível em <<http://bdm.bce.unb.br/bitstream/10483/3136/1/Marcilene%20Barros%20Lima.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2012.

MÁRIO, Poueri do Carmo; PAULA, Cleberson Luiz Santos de; ALVES, Alécia Dias de Freitas; JUPETIPE, Fernanda Karoliny Nascimento. Evidenciação das Fundações Privadas de Belo Horizonte: prestação de contas e qualidade da informação. **Pensar Contábil**. v. 15, n. 56, p. 29-41, jan./abr. 2013.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

PAULA, Cleberson Luiz Santos de. **Nível de Evidenciação Contábil das Fundações Privadas do Município de Belo Horizonte:** Uma Análise das Entidades de Educação e Pesquisa. 2011. 126 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011.

PEREIRA, José Carlos da S.; SILVA, Rafael de Castro da. Evidenciação (Disclosure): O Produto Final da Ciência Contábil. **Revista Digital Simonsen**. 1. ed., [20--]. Disponível em: <<http://www.simonsen.br/rds/contabeis/artigo4.php>>. Acesso em: 14 abr. 2012.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; REIS, Cláudia Marchiotti Nicolau dos. Divulgação de informações sobre inovação no Relatório Anual: uma análise das empresas de capital aberto com gastos de pesquisa e desenvolvimento (P&D). **BNDES Setorial**. n. 36, p. 85-118, set. 2012. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/bnset/set3603.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2013.

SILVA, Maria das Graças Bigal Barboza da; SILVA, Ana Maria Viegas da. **Terceiro Setor:** gestão das entidades sociais. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

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

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor:** Regulação no Brasil. 3. ed. – São Paulo: Peirópolis, 2003.

SZUSTER, Natan.; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade Geral:** introdução à contabilidade societária. São Paulo: Atlas, 2011.

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