



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

O PROCESSO DE *ACCOUNTABILITY* NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL: Uma avaliação das prestações de contas das fundações de direito privado veladas pelo MPDFT

José Antonio de França

Universidade de Brasília - UnB

Clesia Camilo Pereira

Universidade de Brasília - UnB

Eduardo Tadeu Vieira

Universidade de Brasília - UnB

Paulo César de Melo Mendes

Universidade de Brasília - UnB

José Humberto da Cruz Cunha

Universidade de Brasília - UnB

Rubens Peres Forster

Universidade de Brasília - UnB

Resumo

Este artigo examina o processo de *accountability* das fundações de direito privado veladas pelo Ministério Público do Distrito Federal (MPDFT) no Brasil. *Accountability* é um processo que dá credibilidade à gestão das entidades sem finalidade de lucro. Fundações de direito privado e associações civis, sem finalidade de lucro, usam recursos da sociedade por meio de isenção e imunidade tributárias no exercício de suas atividades estatutárias e, principalmente, em atividades de educação, saúde e assistência social. Analisando as prestações de contas de uma amostra de 31 fundações de direito privado a pesquisa investiga a aderência aos oito requerimentos básicos da norma de contabilidade ITG 2002/12 aplicáveis às entidades sem finalidade de lucro que compoem o terceiro setor. Utilizando metodologia comparativa e quantitativa a pesquisa identifica robustas evidências de que as fundações de direito privado veladas pelo MPDFT não aderem integralmente os requisitos básicos normativos e produzem *accountability* incompleta. Os resultados da pesquisa são relevantes para literatura porque as fundações de direito privado, por gozarem de isenção e imunidade tributárias em suas atividades ordinárias e quando exercem atividades específicas de educação e assistência social utilizam recursos da sociedade civil por meio da renúncia fiscal de tributos para fortalecimento dos seus objetivos por isso é imperativo que essas entidades cumpram os requisitos de *accountability* para manter a sociedade informada do uso dos recursos que lhes são confiados.

Palavras chave: : *accountability*, terceiro setor, fundações, nonprofit.



1 INTRODUÇÃO

A organização funcional das entidades sem finalidade de lucro no Brasil está conceitualmente e empiricamente sustentada na estrutura jurídica de associação civil e de fundação de direito privado entre outras, que compõem o terceiro setor. Essas entidades, por serem beneficiárias de recursos públicos, de forma direta ou indireta, assumem a obrigação de transparência na apresentação de suas contas e nos atos de gestão, perante à sociedade, em um processo permanente de *accountability*.

Como parte do processo de *accountability*, nas entidades do terceiro setor, é exigido o cumprimento da norma específica de contabilidade, ITG 2002/12, aplicável às entidades sem finalidade de lucro. Neste contexto este artigo examina a aderência aos requerimentos básicos dessa norma específica de contabilidade, pelas fundações de direito privado veladas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT), relativa aos procedimentos de mensuração, reconhecimento, divulgação e prestação de contas dos atos de gestão.

Accountability é um processo de grande amplitude nas sociedades democráticas e abrange contextos social, governamental, ético, político e relações entre agentes que forcem os gestores, em geral, a evidenciar os atos e as contas da gestão, de modo permanente, como abordam ABRUCIO e LOUREIRO (2004, p.75-102) e O'DONNELL (1998), quando discutem *accountability vertical* e *accountability horizontal*, como partes relevantes no processo de responsabilidade. Todavia, para a finalidade deste artigo a *accountability* requerida é somente a horizontal que é constituída pelo cumprimento da obrigação de prestar contas exigida pela já referida norma específica de contabilidade.

As fundações de direito privado, disciplinadas pelo Código Civil brasileiro (BRASIL, Lei 10.406/2002; Art. 44), e as associações civis, como entidades sem finalidade de lucro, exercem atividades de múltiplas finalidades como: assistencial; cultural; educacional; saúde; segurança alimentar e nutricional; pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; e atividades religiosas entre outras como discutido por GRAZZIOLI, PAES, SANTOS e DE FRANÇA (2016). Essas abrangência de atividades, exercidas por entidades de variados tamanhos, fazem com que o terceiro setor seja dotado de heterogeneidade institucional com õdiversidade de visões, ideologias, teorias e filosofias organizacionaisõ como abordam MOULAERT e AILENEI, 2005

Uma fundação de direito privado se diferencia de uma associação civil por ter características específicas. As principais diferenças características são a disponibilidade do patrimônio, o velamento pelo Ministério Público (BRASIL, Lei 10.406/2002, Arts. 62 e 66) e a vinculação com seu instituidor. Mas essas diferenças são apenas de contexto formal pois ambas, como integrantes do terceiro setor, na visão de ETZIONI (1973), contribuem para a redução do tamanho do Estado (primeiro setor) e para o envolvimento com o setor privado (segundo setor) na solução de demandas domésticas.

Pelo envolvimento social das fundações de direito privado e das associações civis é que delas é exigido um adequado processo de *accountability*, definido por SHAFER (1999)



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

e discutido CANDLER e DUMONT (2010), como sendo "*a obrigação de prestar contas*". Contudo *accountability* deve levar em consideração não somente a obrigação de prestar contas mas também a espontaneidade do ato construtivo de transparência das ações da gestão da entidade. Este processo, como discutido por HAUGH e KITSON (2007), é também legalmente e tecnicamente exigido e fortalecido pelas autoridades do Reino Unido.

A recomendação da norma de contabilidade específica para as entidades sem finalidade de lucro, inclusive fundações, para além dos procedimentos de reconhecimento, mensuração e divulgação, abrange a elaboração de relatórios financeiros e as demonstrações financeiras padronizadas, para atendimento aos reguladores e aportadores de recursos. Contudo, o cumprimento dessa obrigação, no Brasil, parece ser regularmente avaliado somente por reguladores institucionais como o Ministério Público, no velamento das Fundações, no processo de *accountability* horizontal.

Accountability horizontal, no sentido estrito de obrigação de prestar contas, é a principal motivação e inquietação deste artigo, como problema de pesquisa, que avalia o cumprimento dos requerimentos básicos normativos exigidos das fundações de direito privado veladas pelo MPDFT. Neste sentido indaga-se: as fundações de direito privado veladas pelo MPDFT, em suas prestações de contas anuais, aderem à norma de contabilidade das entidades sem finalidade de lucro como requisito mínimo de *accountability*? Para viabilizar a resposta à inquietação formulada propõem-se os seguintes objetivos: (a) eleger os oito principais requerimentos da ITG 2002/12 aplicáveis a todas as entidades do terceiro setor; (b) identificar nas prestações de contas enviadas ao MPDFT a aderência aos requerimentos normativos; e (c) organizar as frequências de *aderência* e *não aderência* aos oito principais requerimentos normativos.

Os resultados da pesquisa são relevantes para literatura porque as fundações de direito privado, por gozarem de isenção e imunidade tributárias em suas atividades ordinárias e quando exercem atividades específicas de educação e assistência social (BRASIL, CF/1988. Art. 150-VI-c), utilizam recursos da sociedade civil por meio da renúncia fiscal de tributos para fortalecimento dos seus objetivos. E por estes aspectos, o cumprimento da norma de contabilidade específica, como obrigação mínima de *accountability horizontal*, com qualidade da informação, é uma sinalização positiva da entidade em dar transparência ao uso dos recursos recebidos da sociedade.

A qualidade da informação pressupõe integral adoção de práticas de governança, práticas de contabilidade e de prestação de contas, transparência na divulgação dos relatórios financeiros e atos de gestão, com respeito aos mantenedores, financiadores, reguladores e demais interessados na informação. O cumprimento desse conjunto de requisitos produz um processo confiável de *accountability*. Caso contrário, uma *accountability* não confiável, pode interromper o fluxo de financiamento, impedir a aprovação das contas pelos financiadores e reguladores e, ainda, ter como consequência a suspensão ou cassação dos benefícios da renúncia fiscal de tributos, com risco de descontinuidade da Entidade.

Para além desta seção introdutória o artigo está estruturado nas seguintes seções: Discussão teórica (2) apresenta e discute pesquisas relacionadas com o tema; Preliminares do



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

terceiro setor no Brasil (3) onde são apresentadas as quantidades de entidades por distribuição geográfica e por atividade e os requerimentos da ITG 2002/12 para verificação da aderência pelas fundações privadas veladas pelo MPDFT e associações civis; Metodologia (4) onde está demonstrado o modelo analítico de avaliação da aderência à norma de contabilidade das entidades sem finalidade de lucro; Análise dos dados e dos resultados (5) onde estão analisados e discutidos os achados da pesquisa; Conclusões (6) resumem os principais achados da pesquisa; e **Referências** onde estão elencadas as contribuições disponíveis na literatura.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são discutidos os requisitos normativos que orientam a regulação do terceiro setor no Brasil, no qual se inserem as fundações de direito privado e associações civis, estudos descritivos e a relevância da *accountability* como instrumento de prestação de contas e transparência para a sociedade.

A Constituição Federal do Brasil (CF/1988) estabelece que instituições de educação e de assistência social, sem finalidade de lucro, gozam de imunidade tributária. Quando uma fundação ou associação civil exerce pelo menos uma dessas atividades é beneficiada pela imunidade tributária que é normalmente denominada renúncia fiscal. Se outra atividade distinta dessas duas for exercida pela fundação, sobre ela há incidência tributária caso não seja beneficiada pelo instituto da isenção. Porém para a manutenção do benefício da renúncia fiscal, tanto da imunidade quanto da isenção, a fundação deve comprovar que cumpre as orientações da norma de contabilidade específica e as obrigações acessórias exigidas pela lei tributária. As obrigações acessórias exigidas pela lei tributária não são objeto de estudo neste artigo.

Com relação à norma de contabilidade específica, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da ITG 2002/12, alterada pela ITG 2012/15 (R1), estabelece que as entidades sem finalidade de lucro devem apresentar um conjunto mínimo de informações básicas em suas prestações de contas. Essas informações podem ser resumidas como contexto operacional, conjunto das demonstrações financeiras padronizadas (demonstrações contábeis), notas explicativas, critérios de apuração de receita e despesa, renúncia fiscal de tributos, gratuidade, segregação de recursos próprios e de terceiros entre outras.

No contexto legal o Código Civil brasileiro (Lei 10.406/2002) trata das entidades sem finalidade de lucro em vários artigos. O Art. 44 estabelece que as fundações privadas são entidades jurídicas regidas por normas de direito privado. Os Arts. 62 e 66 estabelecem três características fundamentais de uma fundação que são a vinculação do patrimônio, o velamento pelo Ministério Público, e a estreita relação com seu instituidor.

2.2 Estudos descritivos



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

MOULAERT e AILENEI (2005) analisaram o terceiro setor dentro do conceito de economia social. Consideram que as diferentes formas de associação nos séculos XIX e XX foram inspiradas por uma diversidade de visões, ideologias, teorias e filosofias, por vezes concorrentes, que influenciaram a formação do associacionismo. Argumentam que esse associacionismo permaneceu sob o controle da Igreja ou do Estado e que associações clandestinas, reprimidas por autoridades, teriam contribuído para a disseminação da "nova" ideia de "liberdade de associação". De suas conclusões pode-se associar essa diversidade com uma heterogeneidade entre as entidades.

ETZIONI (1973) argumenta que há mais de um século se discute que meios são mais adequados para o atendimento das necessidades econômicas e sociais em nome das virtudes do capitalismo que elogia o Mercado e do socialismo que favorece o Estado. Salienta que embora essa discussão se concentre na alternância pública versus privada, uma terceira via cresce entre o setor estatal e o setor privado, denominado Terceiro Setor, que não visa substituir nenhum dos dois. Lembra que parece já haver conhecimento suficiente para afirmar que há uma maior dependência do terceiro setor, tanto como forma de reduzir o tamanho do Estado quanto para envolver o setor privado na solução das demandas domésticas.

PAES (2006); GRAZZIOLI, PAES, SANTOS e DE FRANÇA (2016) entendem que o terceiro setor é um conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos, dotado de autonomia e administração própria, que apresenta como função e objetivo principal a atuação voluntária na sociedade civil visando o seu aperfeiçoamento. Com relação às fundações discutem que, alinhados com o Código Civil, a finalidade dessas entidades é multiplicada pelas atividades de assistência social; cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; educação; saúde; segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; e atividades religiosas, formando um amplo campo de atuação.

A atividade educacional e assistencial relativa à saúde é uma das fortes atuações das entidades sem finalidade de lucro no Brasil, como argumentam CARVALHO (2006) e SILVA (2010), iniciada pelas Santas Casas de Misericórdia e colégios religiosos, no período colonial. O Estado somente se apresenta como condutor das políticas sociais a partir da Constituição de 1934, com a criação do Conselho Nacional de Serviço Social, a partir do qual é garantido o direito das entidades nele registradas à percepção de subsídios governamentais e isenção da contribuição previdenciária patronal, por meio da obtenção do título de utilidade pública.

2.3 Relevância da *Accountability*

ARVIDSON (2009) declara que revisou a literatura de avaliação e impacto das atividades do terceiro setor no Reino Unido, que é composto por uma miríade de



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

organizações, e que cada entidade desempenha seu próprio papel, em frentes distintas, trabalhando por uma causa específica em que pretende ser o motor principal da informação aos cidadãos, na defesa de questões de interesse público, motivada em influenciar as políticas governamentais. Argumenta que a estimação e a avaliação do impacto das atividades não estão apenas sobre *accountability* e políticas adequadas, mas também em encontrar evidências para serem usadas como base para a legitimidade e, como consequência dessa revisão, indaga: como uma organização justifica seu direito de existir? Qual o papel da evidenciação na avaliação e *accountability*? Conclui argumentando que embora não esteja claro como as organizações orientadas a valores se diferenciam das organizações do setor público ou privado, em termos de *accountability*, e ainda que existam claros questionamentos sobre como enquadrar e usar avaliações e questões de suas consequências não intencionais, a sugestão não é abandonar as demandas de *accountability*, mas procurar diferentes maneiras de expressá-las.

Imersos em um amplo contexto regulatório DOLNICAR e LAZAREVSKI (2009) analisaram o marketing nas organizações sem finalidade de lucro na Austrália onde são reguladas pelos três níveis do governo, incluindo a regulamentação local, estadual e federal, e que o segmento sem fins lucrativos é regulado pela Comissão de Caridade da Inglaterra e País de Gales. Declaram que essa comissão implementa padrões de operação e *accountability* com o setor sem finalidade de lucro em todo o Reino Unido. Argumentam que as organizações são obrigadas a adotar práticas impostas por governos ou demandas de clientes (doadores). Para além disso declaram que as influências da globalização nas práticas de reestruturação econômica, práticas contábeis e padrões de *accountability* aumentaram e não são apenas adotadas em nível nacional, mas também internacional e dão como exemplo a disseminação das práticas institucionais como parte do processo de globalização e adoção de padrões contábeis ocidentais nos países em desenvolvimento facilitados por órgãos reguladores como o Banco Mundial.

Para avaliar a complexidade do processo SCHAFFER (1999) e CANDLER e DUMONT (2010) introduziram uma estrutura matricial teórica de *accountability*, obrigação de prestar contas, para entidades sem finalidade de lucro. Nessa estrutura matricial discutem *accountability para quem (accountability to whom)* e *accountability porque (accountability for what)* e categorizam os agentes interessados na informação (*stakeholders*) como clientes, doadores, governo, fundadores e outros. Argumentam que a obrigação de gestores de entidades sem finalidade de lucro em prestar contas tem importância na teoria (se não na prática), pelo menos da organização com seus doadores. Contudo, a importância da *accountability* tem aumentado quando entidades sem finalidade de lucro tem buscado financiadores privados de bens públicos para se tornarem fornecedoras desses bens publicamente. Neste contexto discutem dois tipos de *accountability*: (a) processual (legal, missão, ética e legitimidade); e (b) consequencial (recursos financeiros, recursos voluntários, capital reputacional, produtos e serviços, capital social e impacto político) que de acordo com seu entendimento permitem melhor avaliação do processo.



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

Para compreender a relação do terceiro setor com o Estado KENDALL (2000) pesquisou o pacto do governo trabalhista inglês de 1988 com o terceiro setor. Declara que entre os principais acordos encontrou diferentes formas de *accountability*, como valores comuns de compromisso com integridade, objetividade, abertura, honestidade e liderança.

ABRUCIO e LOUREIRO (2004, p.75-102) abordam a *accountability* no contexto das finanças públicas no Brasil. Destacam a *accountability* democrática como uma forma de responsabilização política que força o governante a prestar contas permanentemente aos governados. Destacam também o processo eleitoral como o ponto de partida da *accountability* e enfatizam que mais democracia implica em mais *accountability*. Neste contexto comentam críticas referentes aos processos de *accountability* vertical e *accountability* horizontal por não conseguirem responsabilizar completamente os representantes porque as punições não são implementadas como aborda O'donnell (1998). Por *accountability* vertical destacam que

"Eleições, reivindicações sociais que possam ser normalmente proferidas, sem que se corra o risco de coerção, e cobertura regular pela mídia ao menos das mais visíveis dessas reivindicações e de atos supostamente ilícitos de autoridades públicas são dimensões do que chamo de "accountability vertical"

e por *accountability* horizontal declaram

"a existência de agências estatais que tem o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou emissões de outros agentes ou agencias do Estado que possam ser qualificadas como delituosas"

HAUGH e KITSON (2007) analisaram as políticas do governo trabalhista no Reino Unido que prometera combater a desigualdade econômica e a exclusão social estimulando o terceiro setor no cumprimento de parte dessa agenda. Em função desse estímulo, desde 1997, o terceiro setor recebeu apoio significativo do governo, como declaram Kendall e Almond (1999), permitindo-lhe passar da margem econômica para o *mainstream* como abordado por Kendall (2000), Osbourne e McLaughlin (2004A) e Cairns et al., (2005), para desempenhar um papel crescente na vida econômica, política e social dos britânicos. A partir desse ponto houve a revisão do imposto da caridade que criou uma estrutura legal moderna para apoiar e incentivar um setor voluntário forte, diversificado e independente, que promoveria maior eficiência e eficácia das instituições de caridade e fortaleceria a prestação de contas de instituições beneficentes imunes ou isentas.

3. PRELIMINARES DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL

Nesta seção estão apresentadas a totalidade das entidades do terceiro setor no Brasil, por distribuição geográfica, atividades estatutárias para as quais foram constituídas e a forma jurídica de constituição.



3.1 Requerimentos básicos para *accountability*

Por não haver uma base de dados disponível que contenha informações financeiras e de gestão das entidades sem finalidade de lucro no Brasil, que permita avaliar a efetividade e qualidade da *accountability*, o ponto de partida da pesquisa consistiu-se em estruturar um rol de requerimentos para capturar dados das prestações de contas em poder do MPDFT. A partir desses dados se inicia a avaliação da aderência aos requerimentos básicos instituídos pela ITG 2002/12, como fizeram Jorge, Souza e Dalfior (2015). Dentre os requerimentos que referida ITG apresenta os oito demonstrados na Tabela 1 são aplicáveis a qualquer entidade do terceiro setor e por isso foram eleitos para verificação da aderência.

Tabela 1: Requerimentos básicos instituídos pela ITG 2002/2015 ó Entidades sem finalidade de Lucro

Item	Requerimento da ITG 2002/15	Item	Requerimento da ITG 2002/15
1	Reconhecimento do resultado por competência (RC)	5	Sacrifícios da gratuidade reconhecidos e evidenciados (SG)
2	Reconhecimento de doações e subvenções pela realização (DS)	6	Conjunto completo das demonstrações financeiras padronizadas (DF)
3	Reconhecimento do resultado por atividade (RA)	7	Benefício da renúncia fiscal reconhecido e evidenciado (RF)
4	Trabalho voluntário reconhecido e evidenciado (TV)	8	Segregação dos recursos de parcerias (RP)

Fonte: Os autores. ITG 2002/2015

Para cada requerimento constante da Tabela 1, aderido pela entidade, foi atribuído *score 1* e para requerimento não aderido foi atribuído *score zero*. A soma dos *scores* igual a *1* sinaliza aderência integral e menor do que *1* aderência parcial de um requerimento por cada entidade ou de uma entidade aos requerimentos. Essa métrica é aplicada pelo modelo descrito na Seção de Metodologia (4) e sinaliza *aderência* ou *não aderência* aos oito requerimentos arrolados como básicos na ITG 2002/12.

3.2 Distribuição geográfica das atividades do terceiro setor no Brasil

O terceiro setor no Brasil, de acordo IBGE (2010), como mostra a Tabela 2, geograficamente distribuído, totaliza 556,8 mil entidades e corresponde a 5,2% do total de pessoas jurídicas registradas no Cadastro Nacional de Empresas (CEMPRE). Desse total, 290,7 são fundações privadas e associações civis enquanto que 266,1 são entidades constituídas sob outras formas jurídicas.

A região Sudeste se apresenta como a região com maior concentração das entidades sem finalidade de lucro, no total geral das entidades, no total das fundações e associações, e no total das outras entidades, todas formalmente registradas no CEMPRE.



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

Tabela 2- Distribuição geográfica das entidades sem finalidade de lucro - Brasil 6IBGE(2010)

Regiões	Total de entidades	FrT	Fundações privadas e associações civis	FaFA	Outras Entidades	FrOE
Norte	24.126	0,0433	14.128	0,0486	9.998	0,0376
Nordeste	114.700	0,2060	66.529	0,2289	48.171	0,1810
Sudeste	261.468	0,4696	128.619	0,4425	132.849	0,4991
Sul	121.961	0,2190	62.633	0,2155	59.328	0,2229
Centro-Oeste	34.591	0,0621	18.783	0,0646	15.808	0,0594
Soma	556.846	1,0000	290.692	1,0000	266.154	1,0000

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Cadastro Central de Empresas (2010).

FrT=frequência relativa do total; FaFA=frequência relativa de fundações privadas e associações civis; FrOE=frequência relativa de outras entidades.

Com relação às atividades estatutárias, como mostra a Tabela 3 seguinte, as fundações de direito privado totalizam 7.664 entidades e as associações totalizam 283.028. Os dados mais recentes são os do censo de 2015, porém, possivelmente por diferenças de metodologia utilizada pelo IBGE não se localiza a segregação entre de fundações e associações. Por essa razão e por não interferir nos resultados da pesquisa são utilizados os dados de 2010 ao invés dos dados de 2015. Na natureza jurídica *fundação* a atividade mais concentrada é a de *educação e pesquisa* com frequência de 22,94% e na natureza *associação* a maior concentração está na atividade religião com 28,69%. O contraponto relevante são as atividades *habitação e meio ambiente e proteção animal* com as menores frequência entre todas.

Tabela 3 - Fundações privadas e associações civis em finalidade de lucro por atividade - Brasil 62010.

Atividades	Fundação	FrF	Associação	FrA	Total	FrT
Habitação	5	0,0007	287	0,0010	292	0,0010
Saúde	648	0,0846	5.381	0,0190	6.029	0,0207
Cultura e recreação	803	0,1048	36.118	0,1276	36.921	0,1270
Educação e pesquisa	1.758	0,2294	15.906	0,0562	17.664	0,0608
Assistência social	1.043	0,1361	29.371	0,1038	30.414	0,1046
Religião	1.653	0,2157	81.200	0,2869	82.853	0,2850
Associações patronais, profissionais e de produtores rurais	218	0,0284	44.721	0,1580	44.939	0,1546
Meio ambiente e proteção animal	139	0,0181	2.103	0,0074	2.242	0,0077
Desenvolvimento e defesa de direitos	322	0,0420	42.141	0,1489	42.463	0,1461
Outras instituições privadas sem fins lucrativos	1.075	0,1403	25.800	0,0912	26.875	0,0925
Soma	7.664	1,0000	283.028	1,0000	290.692	1,0000



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

Fonte: IBGE, Diretoria de pesquisa, Cadastro Central de Empresas 2010; e Censo Demográfico 2010.

FrF=frequência relativa das fundações; FrA=frequência relativa das associações; FrT=frequência relativa total.

As fundações de direito privado veladas pelo MPDFT e as associações civis, objeto da pesquisa, estão inclusas na distribuição geográfica do Centro-Oeste do Brasil, como mostra a Tabela 4. Não há identificação da quantidade de fundações de direito privado e de associações civis na base de dados do IBGE. A amostra de fundações utilizadas para a realização dos testes está contida no total das fundações e associações.

Tabela 4- Fundações privadas e associações civis sem finalidade lucro por UF - Região Centro-Oeste ó 2010

Região Centro-Oeste	Total de Unidades	FaT
Mato Grosso do Sul	3.733	0,1987
Mato Grosso	4.070	0,2167
Goiás	6.609	0,3519
Distrito Federal	4.371	0,2327
Soma	18.783	1

Fonte: IBGE, Diretoria de pesquisa, Cadastro Central de Empresas 2010; e Censo Demográfico 2010.

FaT=frequência acumulada total

3 METODOLOGIA UTILIZADA

A metodologia utilizada é comparativa à medida que contrapõe as práticas de *disclosure* das fundações de direito privado veladas pelo MPDFT com os requerimentos da norma de contabilidade das entidades sem finalidade de lucro (ITG 2002/12). As práticas são identificadas a partir das prestações de contas de 2016 de uma amostra de 31 fundações de direito privado, disponibilizada pelo MPDFT (APENDICE A), onde é verificado o cumprimento dos oito requerimentos básicos arrolados na Seção precedente (Preliminares) no processo de prestação de contas como requisito para a *accountability*. Neste contexto verifica-se a aderência como requerida e efetua-se o teste com base nos modelos analíticos descritos pelas Equação (1) e Equação (2) seguintes. Os softwares utilizado para obtenção dos resultados especificados pelo modelo são o *Gretl* e o pacote estatístico do *Excel*.

4.1 Aderência

O *status* da aderência é aferido por fundação e por requerimento e sinaliza que a entidade cumpre ou não à norma. A aderência por fundação considera as práticas de reconhecimento e evidenciação inerentes a cada requerimento. A aderência por requerimento considera a quantidade de fundações que *cumprem* ou *não cumprem* o requerimento. Para ambas as aderências são atribuídos *score 1* para o *cumprimento* e *score zero* para o *não cumprimento*, como definido em 3.1.



a) Coeficiente de aderência por fundação (AD_{fr})

$$AD_{fr} = \frac{1}{n} \sum_{f=1}^n f_i ; i \in [0,1]; f = 1,2, \dots, n \quad (1)$$

b) Coeficiente de aderência por requerimento (AD_{rf})

$$AD_{rf} = \frac{1}{n} \sum_{r=1}^n r_i ; i \in [0,1]; r = 1,2, \dots, n \quad (2)$$

Em que f é a fundação; r é o requerimento; i é binário indicando *aderência* ou *não aderência*.

Os coeficientes AD_{fr} e AD_{rf} são iguais a 1 se a fundação cumpre integralmente os oito requerimentos e se o requerimento for cumprido por todas as fundações. Com este cumprimento a *accountability horizontal* é completa. Caso contrário, é incompleta ou inexistente.

(c) Coeficiente de *status de accountability* (CSA)

Para testar o *status de accountability horizontal* são utilizados os coeficientes produzidos pelas Equações (1) e (2). Os coeficientes sinalizam a aderência de uma fundação a todos os requerimento e de um requerimento por todas as fundações. O *status* apresenta três resultados possíveis por coeficiente conforme a seguir demonstrado:

$$CSA = \begin{cases} AD_{fr} = 1 \Rightarrow \textit{accountability completa por fundação} \\ AD_{fr} = 0 \Rightarrow \textit{accountability inexistente por fundação} \\ AD_{fr}(0,1) = \textit{accountability incompleta por fundação} \\ AD_{rf} = 1 \Rightarrow \textit{accountability completa por requerimento} \\ AD_{rf} = 0 \Rightarrow \textit{accountability inexistente por requerimento} \\ AD_{rf}(0,1) \Rightarrow \textit{accountability incompleta por requerimento} \end{cases}$$

Quanto mais próximo de 1 estiver o CSA, mais aderente é o processo. Caso contrário, quanto mais próximo de zero, mais o processo se distancia da aderência.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta Seção é analisado o *status de accountability horizontal* produzido pelos coeficientes de aderência por fundação e por requerimentos. As respostas são recuperadas diretamente dos documentos que compõem o conjunto das prestações de contas das fundações.

5.1 Respostas aos requerimentos básicos



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

As respostas a cada requerimento básico foram obtidas com base no modelo demonstrado pelas Equações (1) e (2) da Seção de Metodologia (4). Utilizando a combinação binária [0,1] a Tabela 5 seguinte apresenta as sinalizações de aderência fornecidas pelos modelos referentes aos oito requerimentos básicos da ITG 2002/12. Estas respostas mostram o *cumprimento integral* ou *cumprimento parcial* ou *não cumprimento* a cada requerimento básico e por fundação que produz os três status de *accountability horizontal* por coeficiente.

Tabela 5: Aderência aos oito requerimentos básicos da ITG 2002/12 recuperados da amostra das prestações de contas de 2016 de 31 fundações de direito privado veladas pelo MPDFT sinalizando o *status* de *accountability*.

FUNDAÇÃO	REQUERIMENTOS BÁSICOS		FUNDAÇÃO	REQUERIMENTOS BÁSICOS	
	Quantidade	Aderência		Quantidade	Aderência
a) Quantos dos oito requerimentos básicos da ITG 2002/12 são cumpridos por cada fundação					
F 1	6	0,750	F 17	4	0,500
F 2	4	0,500	F 18	6	0,750
F 3	3	0,375	F 19	6	0,750
F 4	4	0,500	F 20	4	0,500
F 5	4	0,500	F 21	-	-
F 6	6	0,750	F 22	2	0,250
F 7	7	0,875	F 23	6	0,750
F 8	6	0,750	F 24	7	0,875
F 9	1	0,125	F 25	6	0,750
F 10	3	0,375	F 26	3	0,375
F 11	2	0,250	F 27	5	0,625
F 12	3	0,375	F 28	7	0,875
F 13	2	0,250	F 29	3	0,375
F 14	5	0,625	F 30	4	0,500
F 15	6	0,750	F 31	5	0,625
F 16	6	0,750			
b) Quantas das 31 fundações cumprem cada um dos oito requerimentos básicos da ITG 2002/12					
RC	25	0,806	SG	17	0,548
DS	24	0,774	DF	30	0,968
RA	20	0,645	RF	0	0,000
TV	7	0,226	RP	13	0,419

Fonte: Autores.



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

F = fundação; RC =Reconhecimento do resultado por competência; DS= Reconhecimento de doações e subvenções pela realização; RA= Reconhecimento do resultado por atividade; TV= Trabalho voluntário reconhecido e evidenciado; SG= Sacrifícios da gratuidade reconhecidos e evidenciados; DF= O conjunto completo das demonstrações financeiras; RF= Benefício da renúncia fiscal reconhecido e evidenciado; RP= Segregação dos recursos de parcerias.

A parte (a) da referida Tabela 5 mostra quanto dos oito requerimentos básicos da ITG 2002/12 são cumpridos por cada fundação. A sinalização é de que nenhuma das 31 fundações cumpriu a integralidade dos oito requerimentos, evidenciando que a maior quantidade de requerimentos cumpridos totaliza 7 e corresponde ao *status* de *accountability* incompleta mais próximo de 1 (0,875). A menor quantidade é zero que corresponde ao *status* de inexistência de *accountability*, tendo uma fundação não cumprido nenhum dos requerimentos.

As fundações com maior aderência são F7, F24 e F28, com cumprimento de sete dos oito requerimentos que representam, em média, 87,5%. É relevante observar que a F21 não cumpriu nenhum dos oito requerimentos e por isso seu *status* de *accountability* é inexistente.

A parte (b) exhibe quantas das 31 fundações cumprem cada um dos oito requerimentos básicos da ITG 2002/12. Os resultados mostram que o requerimento que obteve mais aderência foi o da exigência de apresentação do conjunto completo das demonstrações financeiras padronizadas (DF) com frequência de 30 fundações das 31 da amostra, equivalente a 96,8%, sinalizando o *status* de *accountability* incompleta mais próximo de 1. O requerimento que não recebeu nenhuma aderência foi o de reconhecimento e divulgação dos benefícios da renúncia fiscal de tributos (RF) com zero cumprimento e por isso o *status* de *accountability* é inexistente.

Essas sinalizações mostram que há necessidade de um trabalho de esclarecimento e de conscientização dos gestores com relação ao processo de *accountability*, tanto para cumprimento da norma quanto para transparência dos atos da gestão que justifiquem a necessidade de a fundação existir como argumenta ARVIDSON (2009).

Com relação ao *benefício da renúncia fiscal de tributo* (RF) é relevante que os gestores das fundações compreendam, em nome da *accountability*, que o fato de ser fundação não lhes desobriga de cumprir esse requisito, sob o pretexto da imunidade constitucional. O cumprimento em questão é de natureza econômica e não jurídica. Assim, ainda que a fundação de direito privado exerça atividade de educação e ou de assistência social, que lhe garanta a imunidade tributária, há uma presumível base de cálculo do tributo, legalmente prevista, relacionada com o descumprimento de obrigação acessória e restrições impostas por Lei. Para quaisquer das situações a entidade se beneficia com recursos da sociedade e isso por si só lhe impõe a obrigação ética da responsabilidade social de cumprimento da *accountability horizontal* como abordam ABRUCIO e LOUREIRO (2004, p.75-102).

5.2 Demonstração gráfica da aderência e negação da aderência

Outra forma de exhibir os achados da pesquisa com relação à aderência é exibida pela Figura 1. Os resultados contrastam a não aderência com a aderência materializada pela



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

frequência de cumprimento de cada um dos requerimentos. As duas linhas gráficas mostram a quantidade de fundações que aderem a cada requerimento e quantidade de requerimentos aderidos por cada fundação. Os pontos de cumprimento e não cumprimento sinalizam a *status de accountability*.

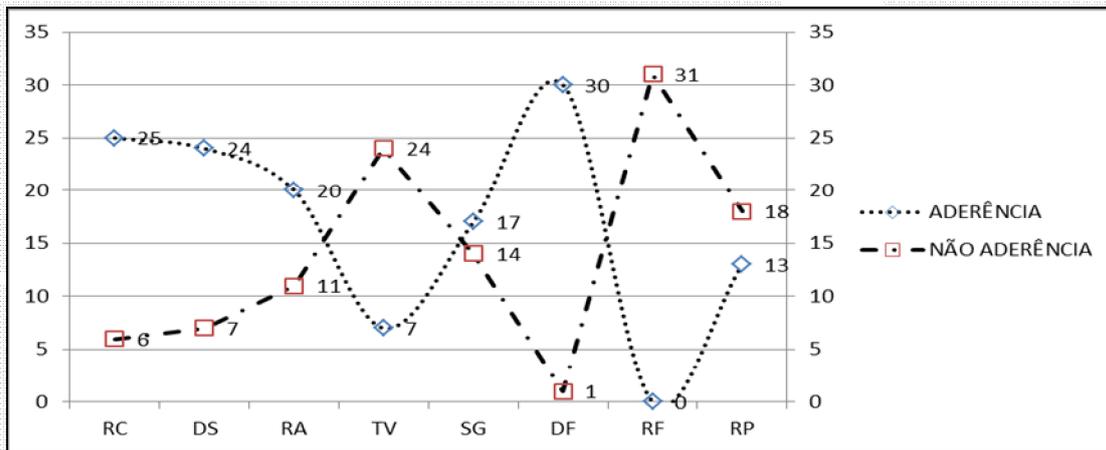


Figura 1: Aderência à ITG 2002/12

RC =Reconhecimento do resultado por competência; DS= Reconhecimento de doações e subvenções pela realização; RA= Reconhecimento do resultado por atividade; TV= Trabalho voluntário reconhecido e evidenciado; SG= Sacrifícios da gratuidade reconhecidos e evidenciados; DF= O conjunto completo das demonstrações financeiras; RF= Benefício da renúncia fiscal reconhecido e evidenciado; RP= Segregação dos recursos de parcerias.

Tomando como referência os requerimentos **DF** e **RF** entre os oito discutidos neste artigo, a *não aderência* como negação ou complemento da *aderência* mostra-se bastante evidente na fragilidade da divulgação das práticas contábeis das fundações. A aderência do requerimento **DF** varia com frequência de 1 a 30 e o requerimento **RF** varia de *aderência* zero a *não aderência* 31. O requerimento **SG** apresenta-se *quase mediano* com 17 *aderências* e 14 *não aderências* considerando-se que o estimador mediano que divide a série ao meio é 16.

Estes resultados são relevantes para avaliação da eficácia da norma de contabilidade do terceiro setor que, como um instrumento, requer boa governança e gestão de *accountability* que são significativos para a *disclosure* das informações que as demonstrações financeiras padronizadas, pela sua natureza, não conseguem revelar. Neste contexto os resultados são robustos na sinalização de que as fundações de direito privado veladas pelo MPDFT não aderem integralmente aos requerimentos da ITG 2002/12, não apresentam *status* completo de *accountability horizontal* e por isso não respondem satisfatoriamente à sociedade prestando contas dos recursos que lhes foram confiados.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

Neste artigo foi analisado o cumprimento dos requerimentos da ITG 2002/12, pelas fundações de direito privado veladas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT) no Brasil, com base nas prestações de contas de 2016, de uma amostra de 31 fundações de direito privado. Foi avaliado o nível de *aderência* a cada um dos oito requerimentos básicos aplicáveis a qualquer entidade do terceiro setor, por fundação, bem como a aderência de cada fundação a cada um dos oito requerimentos para obtenção do *status* de *accountability* horizontal. Uma síntese dos resultados está a seguir apresentada:

- (a) nenhum dos oito requerimentos básicos da ITG 2002/12, aplicáveis a qualquer entidade do terceiro setor, foi integralmente aderido por todas as fundações assim como nenhuma fundação aderiu a todos esses requerimentos. Estes achados sinalizam *aderência* parcial e *status* incompleto de *accountability*.
- (b) o requerimento básico de reconhecimento e divulgação do benefício da renúncia fiscal de tributo (**RF**) não foi cumprido por nenhuma fundação. Esta evidência revela o não compromisso social das fundações com a transparência do uso dos recursos da sociedade, providos pelos cidadãos, para fortalecimento dos objetivos da entidade. Para esse requerimento a evidência revela *status* de inexistência de *accountability*.
- (c) as demonstrações financeiras padronizadas, como o mais básico dos requerimentos, deixaram de ser apresentadas como componente do processo de prestação de contas por uma das 31 fundações componentes da amostra. Esta omissão fere a prática contábil e desacredita a responsabilidade profissional do operador da contabilidade;
- (d) as sinalizações de *status* incompleto e de inexistência de *accountability* mostram a necessidade de um trabalho de esclarecimento e de conscientização dos gestores das fundações e dos operadores da contabilidade, tanto pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como regulador do sistema contábil brasileiro, quanto pelo MPFT como velador das fundações.
- (e) em resposta ao problema de pesquisa, as fundações de direito privado veladas pelo MPDFT, em suas prestações de contas anuais, não aderem integralmente à norma de contabilidade das entidades sem finalidade de lucro como requisito mínimo de *accountability*.

Esses achados são relevantes para literatura porque as fundações de direito privado, por gozarem de benefícios de isenção e imunidade tributárias são devedoras da sociedade e por isso é imperativo que essas entidades cumpram os requisitos de *accountability* para manter a sociedade informada do uso dos recursos que lhes são confiados.

Para continuidade de pesquisa sugere-se que a totalidade dos requerimentos da ITG 2002/12 seja analisada e que além das fundações de direito privado outras entidades do terceiro setor sejam investigadas, em períodos mais abrangentes, para obter evidências da aderência e cumprimento do *status* de *accountability* completa.



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. (2004). Economia do setor público no Brasil. Capítulo 5. Rio de Janeiro. (Organizadores: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo). Elsevier/Campus/
- ARVIDSON, Malin. (2009). Impact and evaluation in the UK third sector: reviewing literature and exploring ideas. Disponível em: https://eprints.soton.ac.uk/183217/1/arvidson_working_paper_27.pdf. Acesso em: 22.01.2018.
- BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm Acesso em: 02 nov. 2017.
- _____. **Constituição Federal (CF 1988)**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 25 out. 2017.
- CAIRNS, B., HARRIS, M. and YOUNG, P. 2005. Building the capacity of the voluntary nonprofit sector: challenges of theory and practice, International Journal of Public Administration, vol. 28, 869-885
- CANDLER, George; DUMONT, Georgette. (2010). Non-profit accountability framework. CAPA. V. 53, N. 2 (JUNE/JUIN), pp. 259-279.
- CARVALHO, D.N. **Gestão e sustentabilidade**: Um estudo multicase em ONGs ambientalistas em Minas Gerais. 2006. 157 f. Dissertação (Mestre em Administração) ó Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Administração da Universidade de Federal Minas Gerais, Belo Horizonte. 2006. Disponível em: http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/CSPO-6VDHWP/m04032006dndc_debora.pdf?sequence=1 Acesso em: 15 out. 2017
- CFC-CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.(2015). **ITG 2002 (R1)**: Entidades sem Finalidade de Lucros. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002%28R1%29 Acesso em: 05 Jan. 2018.
- DE FRANÇA, J. A. et al.(Coord.) **Manual de procedimentos para o terceiro setor**: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf Acesso em: 12 out. 2017.
- ETZIONI, Amitai. (1973). The Third Sector and Domestic Missions. Public Administration Review. V. 33, n. 4, p. 314-323 (jul-ago).
- GRAZZIOLI, A. et al. **Organizações da sociedade civil ó associações e fundações**: Constituição, estrutura, funcionamento e remuneração de dirigentes. Brasília. 2016.



1st International Conference of the Third Sector

Management and Accounting Issues

- HAUGH, Helen e KITSON, Michel. (2007). The Third Way and the third sector: New Labour's economic policy and the social economy. *Cambridge Journal of Economics* 2007, v. 31, 9736994
- IBGE-Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **As Fundações Privadas e Associações sem fins Lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=280897>>. Acesso em 18 out. 2017.
- JORGE, Alessandro; SOUZA, Carlos A. de; DALFIOR, Vanda A. Oliveira. **Análise da conformidade das demonstrações contábeis das Fundações de Apoio as Universidades Públicas no Brasil**. XII SEGeT ó Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 28 a 30 de outubro de 2015. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512240.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2017.
- KENDALL, J. and ANHEIER, H. K. 1999. The third sector and the European Union policy process: an initial evaluation, *Journal of European Policy*, vol. 62, no. 2, 2836307.
- KENDALL. (2000). The mainstreaming of the third sector into public policy in England in the late 1990s: Whys and wherefores. Civil Society Working Paper 2. Available in: <http://eprints.lse.ac.uk/29028/> Access in: fev 28, 2018.
- Moulaert, F. and Ailenei, O. 2005. Social economy, third sector and solidarity relations: a conceptual synthesis from history to present, *Urban Studies*, vol. 42, no.11, 2037653
- O'DONNELL, Guillermo. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Revista lua nova*. n.44.
- OSBOURNE, S. and McLAUGHLIN, K. 2004A. Structuring government: voluntary sector relationships in the implementation of local Voluntary Sector Compacts in England, *Public Money and Management*, vol. 22, no. 1, 5 1663.
- PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- SCHAFER, Arthur. (1999). A wink and a nod: A conceptual map of responsibility and accountability in bureaucratic organizations. *Canadian Public Administration* v.42, n. 1 (Spring) pp. 5625.
- SILVA, C.E.G. Gestão, legislação e fonte de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Revista de administração pública**, Rio de Janeiro, v.44, n.6, p. 1301-25, nov/dez. 2010.