

IRREGULARIDADES ENCONTRADAS NA PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ENTIDADES EDUCACIONAIS DE DIREITO PRIVADO E OS RISCOS IDENTIFICADOS POR MEIO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SOB A ÓTICA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ALINE CRISTIANE LOURENÇO DE OLIVEIRA
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

ANA CAROLINA COLARES
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

CÁSSIA OLIVEIRA FERREIRA
Universidade Federal de Minas Gerais

RESUMO

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa de caráter exploratório, de cunho documental, qualitativa, que buscou identificar quais as irregularidades encontradas pelo Ministério Público na prestação de contas das fundações educacionais de direito privado de Minas Gerais e quais os riscos observados a partir das demonstrações contábeis apresentadas por estas organizações. Para se atingir a este objetivo, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (i) apresentar as principais irregularidades na prestação de contas das fundações educacionais privadas sob a ótica do Ministério Público; (ii) evidenciar os riscos observados por representantes do Ministério Público a partir da análise das demonstrações contábeis. Os dados, essencialmente secundários foram disponibilizados pelo Ministério Público de Minas Gerais e coletados da base de dados do software “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas” (SICAP) utilizando-se uma amostra aleatória constituída por 40 fundações educacionais de direito privado de Minas Gerais das quais foram analisadas as prestações de contas do período de 2011 a 2013. Os resultados da pesquisa evidenciaram que as inconsistências mais apontadas nos pareceres das fundações nos três anos analisados foram: ausência de estatuto, ausência no preenchimento de demonstrativos e arquivo da RAIS divergente com despesa de pessoal. Verificou-se ainda que as fundações educacionais de direito privado estão mais propensas ao risco operacional.

Palavras chave: Fundação. Prestação de Contas. Ministério Público.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos doze anos, o terceiro setor adquiriu papel fundamental e foi levado para a condição de principal parceiro do Estado nas políticas públicas da área social. Além disso, tem sido um dos agentes imprescindíveis no processo de assistência às populações carentes, em razão de sua política baseada na execução de projetos e programas capazes de incentivar a geração de emprego e renda, assim como despertar as comunidades para a exploração de atividades que possam assegurar sua sobrevivência.

Dentre as entidades que compõem o terceiro setor, têm-se as fundações educacionais privadas que possuem finalidade pública, de interesse social e que são propiciadoras de recursos para a pesquisa e a formação profissional. Tais entidades, pela natureza e pela missão social, devem primar pela transparência dos recursos utilizados no oferecimento destes serviços à comunidade por meio da prestação de contas realizada ao Ministério Público.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão normativo das políticas contábeis adotadas no país, na tentativa de estabelecer mecanismos que promovam a transparência dos recursos e informações das entidades, estabelece normas para a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis para fundações, entidades desportivas profissionais, entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações, entidades sindicais, associações de classe e entidades sem finalidade de lucro.

O Ministério Público, por sua vez, é o agente do estado encarregado de fiscalizar e acompanhar os processos econômicos e financeiros dessas entidades por meio de auditorias que atestam a autenticidade das demonstrações contábeis; avaliam se corresponde à realidade patrimonial, e se existe algum fato que possa prejudicar a viabilidade econômica, financeira ou jurídica da entidade (FRASÃO, RIOS, 2007).

A auditoria realizada tem por base o uso das demonstrações contábeis e demais documentos auxiliares disponibilizados pelas entidades em sua prestação e contas que é realizada em um sistema eletrônico de prestação de contas das fundações de direito privado, chamado SICAP. A partir do mesmo, é possível que as distintas informações contábeis, financeiras, administrativas e sociais das fundações sejam geradas em CD-R e cheguem a Promotoria das Fundações.

Tendo em vista a relevância das fundações educacionais privadas no que se refere à prestação de serviços sociais à comunidade, que contribuem para geração de emprego e renda, este estudo visa identificar quais as irregularidades encontradas pelo Ministério Público na prestação de contas destas entidades e quais os riscos observados a partir das demonstrações contábeis apresentadas por estas organizações. Para se atingir a este objetivo, foram definidos os seguintes objetivos específicos: (i) apresentar as principais irregularidades na prestação de contas das fundações educacionais privadas sob a ótica do Ministério Público; (ii) evidenciar os riscos observados por representantes do Ministério Público a partir da análise das demonstrações contábeis.

Apesar da relevância dos estudos nas entidades do terceiro setor, foram encontradas poucas pesquisas relacionadas a ele. Dentre elas, tem-se Esben e Laffin (2004) que apresentaram em sua pesquisa alguns procedimentos contábeis realizados em uma entidade do terceiro setor, por meio de um estudo de caso em uma associação. Neste estudo, foi enfatizada a importância da contabilidade para as entidades do terceiro setor, com o propósito de, segundo os autores (2004, p. 18) facilitar a “comunicação entre a entidade e os usuários não apenas das informações contábeis, mas também daqueles que se beneficiam das atividades da entidade, assim como sua relação com a sociedade em geral”. O estudo de Macedo (2005) apresenta de maneira geral os princípios e convenções contábeis relacionados às entidades sem finalidades de lucro. O autor encontrou conflitos de idéias entre leis, decretos, medidas

provisórias, resoluções e portarias editadas pelo estado, os quais apresentam para casos específicos inúmeros procedimentos com regulamentações diferentes.

A contribuição deste estudo baseia-se na necessidade da evidenciação contábil das fundações como forma de demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades, assim gerar crédito a essas entidades diante da sociedade.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Fundações Públicas e Privadas

O Código Civil (Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002) define oficialmente dois tipos de entidades sem fins lucrativos: as fundações e as associações, que compõem o chamado terceiro setor. As fundações privadas diferem-se das associações por serem de finalidade pública, enquanto as associações possuem a finalidade geralmente coletiva, de interesse de seus associados. O patrimônio de uma fundação é constituído com o intuito de tornar-se independente da pessoa que a institui e tornar-se público, enquanto na associação o patrimônio é dos associados.

De acordo com o artigo 44 do Código Civil, as fundações são pessoas jurídicas de direito privado. Elas estão aptas a contrair direitos e obrigações legais, além de ter autonomia protegida constitucionalmente. Conforme Paes (2001), as fundações são destinadas à execução para fins sociais, com objetivo de servir a sociedade sem a finalidade de lucro ou interesse público.

As fundações são classificadas de acordo com sua forma de instituição, em fundações de direito privado e fundações instituídas pelo poder público. As fundações privadas são autônomas e sem fins lucrativos, possuem autonomia administrativa, patrimonial e financeira, é administrada por seus fundadores com finalidade de gerar patrimônio que será utilizado para ações de benefícios à sociedade. As fundações públicas fazem parte da administração indireta do setor público, os servidores são aprovados por concursos, o estatuto é baixado por decreto, são adeptas a orçamentos públicos no qual suas receitas são orçadas e as compras são realizadas por meio de licitações (REZENDE, 2003).

Na classificação das fundações privadas estão as fundações educacionais que são criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico às instituições de ensino superior, sejam elas federais ou particulares.

O artigo 68 do Código Civil (2002) apresenta que o funcionamento de uma fundação deve ser gerido por um estatuto. Este instrumento jurídico contém direitos e deveres das instituições e o mesmo só poderá ser alterado por meio de votação da maioria absoluta dos representantes legais da instituição após aprovação do Ministério Público.

2.1.1 Aspectos contábeis

Embora os aspectos legais de constituição e funcionamento das organizações que fazem parte do Terceiro Setor se diferenciem em determinados pontos daquelas referentes às empresas do segundo setor, não há legislação contábil específica e definida como sendo para as entidades do Terceiro Setor.

Segundo Olak (2010), no Brasil são poucas as normatizações contábeis referentes ao Terceiro Setor, o que permite aos contadores destas instituições maior liberdade para realizar a contabilidade da forma que considere mais conveniente para tal instituição, normalmente levando em conta os aspectos gerenciais. Olak (2010), afirma que diante da necessidade de uma normatização e das raras pesquisas e publicações sobre o tema, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as seguintes normas técnicas aplicáveis às entidades sem fins lucrativos: NBC T 10.4, discorre sobre Fundações (Resolução CFC nº 837/99); NBC T 10.18, discorre sobre Entidades sindicais e associações de classe (Resolução CFC nº 838/99); e NBC T 10.19 que discorre sobre Entidades sem finalidade de lucros (Resolução CFC nº 877/00, alterada pelas Resoluções CFC nº 926/2001 e nº 966/2003);

A partir das normas publicadas, verificam-se algumas alterações quanto à nomenclatura utilizada pelas entidades do terceiro setor. Dentre elas, destacam-se as apresentadas por meio do Quadro 01:

Quadro 01 - Diferenças entre nomenclaturas utilizadas nas Entidades do Terceiro Setor

Outras entidades	Entidades do TERCEIRO SETOR
Capital Social	Patrimônio Social
Demonstração do Resultado do Exercício	Demonstração do Superávit ou Déficit
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
Lucros ou Prejuízos Acumulados	Superávits ou Déficits Acumulados

Fonte: elaborado pelos autores

As demonstrações contábeis adotadas pelas entidades sem fins lucrativos são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e a Demonstração Fluxo de Caixa.

O Balanço Patrimonial tem por finalidade apresentar a posição financeira, econômica e patrimonial de uma entidade de um determinado período, este é composto por Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. No terceiro setor, assim como nas empresas do segundo setor, no Ativo, estão representadas todas as aplicações de recursos resultantes em bens e direitos da organização. No Passivo, representam-se as origens de recursos de resultantes em obrigação de terceiros.

O Balanço Patrimonial de uma entidade sem fim lucrativo é apresentada a partir de do ativo, constituído a partir dos recursos disponíveis na organização; o passivo compostos pelas obrigações da organização com terceiros e patrimônio líquido social formado pelos recursos advindos do superávit do ano anterior e das doações desvinculadas de projetos específicos ou destinadas diretamente ao fundo patrimonial.

A Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício (DSDE) é correspondente à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) utilizada pelas empresas com fins lucrativos. A NBC T 10.19 item 1.3 apresenta que “as entidades sem fins lucrativos são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados respectivamente, de superávit ou déficit”.

A DSDE evidencia o resultado ligado ao superávit ou déficit, que se difere da DRE que enfatiza o lucro/prejuízo apurado nas empresas. É uma demonstração que enfatiza o princípio da competência, no qual ressalta que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrer, independentemente de recebimento ou pagamento.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social (DMPLS) nas entidades sem fins lucrativos é útil por explicar as modificações ocorridas no Patrimônio Líquido Social (PLS) durante determinado período. Entende-se que a DMPS pode, e deve substituir a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

A Demonstração do Fluxo de Caixa foi criada para melhorar a definição e mensuração de fluxos de recursos. Demonstra quanto do caixa aumentou ou diminuiu de um período para outro, facilitando uma avaliação de alternativas de investimento e também uma avaliação da situação presente e futura do caixa da entidade.

2.2 Prestação de Contas

Uma entidade do Terceiro Setor, por possuir finalidade social, e muitas vezes adquirir recursos junto à sociedade para a sua sobrevivência, deve apresentar suas demonstrações contábeis com transparência, deve evidenciar seus atos de maneira correta, para que os usuários da informação contábil, doadores ou futuros doadores, possam conhecer os seus resultados, e analisar se a fundação está alcançando seus objetivos, e utilizando os recursos de maneira adequada.

A fundação, por possuir finalidade pública, destinando bens e serviços para toda a sociedade, tem necessidade de que suas demonstrações contábeis sigam e respeitem as normas contábeis pertinentes ao Terceiro Setor e às fundações.

Conforme Silveira e Borba (2007), a evidenciação (disclosure) da informação contábil é necessária para demonstrar aos interessados as informações que podem auxiliar a prever o desempenho futuro e os riscos associados, desta forma, a evidenciação satisfaz a necessidade de informações de diversos usuários.

Quanto à transparência, outra denominação utilizada por diversos autores é o termo *accountability*. Segundo Coelho (2005, p. 172), “Quando uma organização do terceiro setor é tida como *accountable*, isso significa que ela é idônea, que presta contas aos seus membros ou à comunidade a que serve e que está estreitamente vinculada aos interesses destes, preservando sua reputação e idoneidade”.

Um dos meios para se verificar a transparência da entidade, é a partir da prestação de contas, que o Conselho Federal de Contabilidade (2003), apresenta que é o meio documental ou eletrônico que os dirigentes disponibilizam para a sociedade e os órgãos públicos de interesse a fim de ser realizado o julgamento das contas das entidades que são obrigadas por lei a cumprir a norma de prestar contas seja para o Tribunal de Contas ou para o Ministério Público.

As prestações de contas deverão seguir as normas da ITG 2002 Resolução 1.409/12, no qual afirma que as prestações de contas devem conter: relatório de atividades, parecer de auditoria independente, relação anual de informações sociais, e as demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do superávit ou déficit, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa.

A transparência na prestação de contas é uma forma necessária para evitar que a fundação 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.

2.4 Ministério Público e a atuação nas fundações de direito privado

O Ministério Público é o órgão que apura a autenticidade das demonstrações contábeis; avalia se corresponde à realidade patrimonial, e se existe algum fato que possa prejudicar a viabilidade econômica, financeira ou jurídica da entidade; verifica a preservação da execução de seus fins, se os seus recursos realmente estão sendo utilizados para os fins que foram criados, se foram cumpridas as normas legais, regulamentares e estatutárias, e se suas obrigações estão em dia. (FRASÃO, RIOS, 2007).

De acordo com o código civil em seu artigo 66º: “Velará pelas fundações o Ministério Público do estado onde são situadas”. (Código Civil, Lei nº 10.406 de 10/01/2002). O velamento destinado ao Ministério Público se refere à função de fiscalizar e controlar as entidades e ainda apoiar e promover as entidades, a fim de também auxiliar as mesmas na continuidade de seus projetos e ações sociais. Além disso, cabe ao órgão verificar a gestão e se os objetivos definidos em seus estatutos estão sendo cumpridos em conformidade com as atividades desenvolvidas.

O Ministério Público participa de todas as etapas de constituição das fundações privadas e tem a responsabilidade de cuidar das fundações, no sentido de preservação do patrimônio e execução de seus fins, desde a sua constituição até sua extinção (PAES, 2001).

Conforme apresentado por Venosa (2002), o Ministério Público utiliza atividades operacionais, administrativas, funcionais, contábeis, financeiros, econômicos e patrimoniais das entidades a fim de cumprir com a fiscalização das fundações. O procedimento contábil é feito por meio de: demonstrações contábeis, documentos auxiliares, realização de inspeções técnicas, e parecer da auditoria.

Para o velamento das fundações de direito privado o Ministério Público conta com a ajuda do Centro de Apoio Operacional dos Registros Públicos das Fundações e das Entidades de Interesse Social (CAOFURP), de grande habilidade que surgiu em 2008, em parceria com a Fundação do Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), para se fazer uso do Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP). (FRASÃO; RIOS, 2007).

O SICAP é um *software* que foi desenvolvido para servir às fundações e ao CAOFURP, que é o órgão que avalia as prestações de contas das entidades de direito privado. De acordo com a FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas de São Paulo, sendo a mesma criadora deste programa, este software é de uso obrigatório para aquelas fundações que queiram obter o parecer prévio do Ministério Público e também o Atestado de Regularidade de Contas.

O SICAP também é considerado o coletor de dados, este na verdade é um dos módulos do programa que é subdividido por: coletor, administrador e promotor; o coletor é utilizado pelas fundações, o administrador utilizado pelos analistas do Ministério Público, e o Promotor, é utilizado pelos promotores de justiça das tutelas de fundações sejam elas na capital ou interior. (SICAP, 2014).

A avaliação das prestações de contas das entidades de direito privado se dá pelo CAOFURP por meio da emissão de certificados que são classificados em: parecer, relatório e atestado de regularidade de contas.

Segundo Rezende (2003), o parecer prévio da prestação de contas, é emitido com o objetivo de apontar inconsistências nos demonstrativos das fundações, por meio deste parecer é solicitado às fundações a retificação de dados na prestação de contas a fim de corrigir as inconsistências identificadas. Os relatórios são emitidos com a finalidade de orientar às fundações quanto à como realizar as correções das inconsistências apontadas e enviar novamente sua prestação de contas a fim de se obter o atestado de regularidade de contas da fundação. O atestado de regularidade de contas é considerado pelas fundações como uma abertura de caminhos com novas parcerias, visto quando a fundação adquire o comprovante

de que suas contas estão regularizadas, a mesma recebe credibilidade da sociedade e possui oportunidade de crescimento a partir do recebimento de mais doações.

2.5 Risco

Hopkin citado por Oliveira (2013) diz que o risco é a combinação da probabilidade de um risco acontecer e sua consequência, sendo que estas podem ser positivas ou negativas. Para Groppe e Nikbakht (1999) as decisões adequadas e inteligentes de investimento são aquelas em que se toma como base o risco e retorno. Portanto, o diferencial de uma empresa pode estar voltado para a eficiência e a eficácia em se fazer a combinação dessas variáveis.

Para Collier citado por Oliveira (2013) o gerenciamento de riscos consiste em compreender e administrar os riscos de uma empresa para o alcance dos objetivos e a continuidade das operações.

O COSO (2004) discute que a gestão dos riscos é um processo no qual se identifica os possíveis eventos que podem afetar a organização e depois esses mesmos riscos são geridos de acordo com os objetivos da empresa. O gerenciamento desses riscos tem por finalidade: analisar as estratégias da empresa e definir o nível de aceitação dos riscos; tomar decisões em resposta aos riscos como, aceitar, reduzir, e compartilhar os riscos; reduzir prejuízos e custos inesperados associados às operações da empresa; gerenciar os riscos inter relacionados que afetam diferentes áreas da organização; posicionar a organização frente a identificação de oportunidades de ganhos com os riscos a partir da identificação de oportunidades; otimizar o capital investido e também a sua alocação através de informações coerentes a respeito dos riscos da organização.

A estrutura do processo de gerenciamento de riscos tratado pelo COSO abrange quatro categorias de objetivos: estratégicos, relacionados ao alinhamento das metas da empresa em conformidade com a sua visão e missão; operações que se refere à utilização correta e eficiente dos recursos disponíveis; comunicação relacionado à confiabilidade das informações e relatórios e conformidade que se trata do cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis à empresa.

A figura 01 representa o relacionamento entre os objetivos de uma organização e os componentes do gerenciamento dos riscos necessários para alcançá-los.

Figura 1 – Matriz tridimensional do relacionamento dos objetivos e gerenciamento dos riscos



Fonte: COSO, 2004.

As quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade) estão representadas nas colunas verticais. Os oito componentes nas linhas horizontais e as unidades de uma organização na terceira dimensão. Essa representação ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos,

componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos. (COSO, 2004, p.7)

De acordo com Jorion (2011) entre os diversos tipos de riscos financeiros pode-se citar: risco de mercado, procedente da volatilidade dos preços de mercado; risco de crédito, originário da incapacidade de uma das partes não honrar com suas obrigações contratuais; risco de liquidez ou risco de fluxo de caixa, incapacidade de honrar pagamentos; risco de liquidez dos ativos, quando uma operação não pode ser efetuada aos preços de mercado por conta do volume de transações; risco operacional, procedentes de erros humanos, acidentes ou tecnológicos e risco legal, quando uma transação pode não ser respaldada por lei.

Segundo Jorion (2011) os riscos empresariais ainda podem se classificar em riscos estratégicos e não estratégicos. O risco estratégico é proposital, uma vez que a empresa o assume a fim de criar algum tipo de vantagem competitiva na tentativa de agregar valor às ações da empresa.

De acordo com o COSO (2004) a disposição de uma empresa ao risco está relacionada com a agregação de valor e influencia a cultura e o estilo de operação. Já os riscos não estratégicos são involuntários e derivados de alguma mudança na economia ou política.

As empresas buscam, portanto, administrar esses riscos se posicionando de forma estratégica no mercado. Os gestores financeiros por sua vez têm papel importante nesse contexto, uma vez que assumem como principal atividade o gerenciamento dos riscos. A gestão do risco se faz necessária para avaliar e controlar os riscos envolvidos nas operações da empresa e por isso o gestor deve procurar ter uma sólida visão das exposições operacionais.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa classificou-se quanto aos objetivos como descritivo. Segundo Charoux (2006, p.39) a pesquisa descritiva é caracterizada por “[...] descrever, narrar, classificar características de uma situação e estabelece conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o assunto”. Quanto aos procedimentos trata-se um estudo documental, pois analisa os pareceres emitidos pelo Ministério Público para avaliação da prestação de contas de fundações. As pesquisas documentais são aquelas em que as informações úteis para a análise e considerações são obtidas a partir de fontes não manipuladas editorialmente (Malhotra, 2006). Quanto à abordagem do problema, classificou-se como qualitativo, que segundo Pereira (2010) a pesquisa qualitativa, parte da interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados não requerendo o uso de métodos e técnicas estatísticas.

No que se refere ao universo desta pesquisa, tem-se o universo de demonstrativos financeiros e os pareceres dos mesmos emitidos pelo Ministério Público de 156 fundações educacionais privadas do estado de Minas Gerais. O método de amostragem foi probabilístico de forma aleatória, por meio do qual foram selecionados aleatoriamente 40 fundações educacionais, compondo a amostra final deste estudo.

Após o processo de amostragem, foram realizadas consultas no próprio sistema de entrega de prestações de contas das fundações ao Ministério Público, SICAP. Além dos demonstrativos, neste sistema foi possível obter acesso ao estatuto, arquivo da RAIS e relatório de atividades. Os dados coletados foram tabulados em uma planilha do aplicativo *Excel* de forma a apresentar de forma organizada as inconsistências encontradas para cada fundação no período de 2011 a 2013. A segunda etapa da coleta de dados consistiu em uma entrevista com o analista responsável pela emissão dos pareceres, com a finalidade de se identificar os riscos observados pelos mesmos a partir da análise das demonstrações

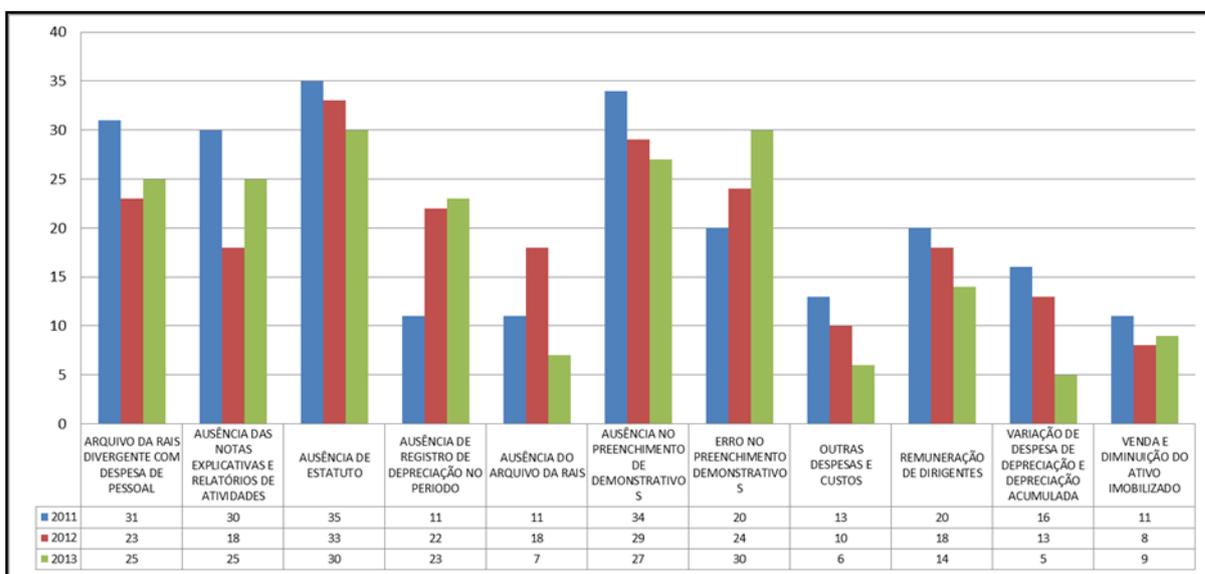
contábeis. Posteriormente foram analisadas descritivamente a partir de gráficos, tabelas os resultados encontrados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Dados coletados no SICAP

A partir do Gráfico 01 é possível verificar as principais ocorrências identificadas nos pareceres das fundações educacionais no interior do estado de Minas Gerais no período de 2011 a 2013.

Gráfico 1: Principais inconsistências nas prestações de contas e variações no decorrer dos anos



Fonte: Resultados da pesquisa (2014)

Observa-se que as inconsistências mais apontadas nos pareceres das fundações nos três anos analisados foram: ausência de estatuto, ausência no preenchimento de demonstrativos e arquivo da RAIS divergente com despesa de pessoal. As inconsistências relacionadas à ausência de estatuto, ausência no preenchimento de demonstrativos, outras despesas e custos, remuneração de dirigentes e variação de despesas de depreciação e depreciação acumulada e outras despesas e custos têm sofrido redução, entretanto, a ausência de registro de depreciação e erro no preenchimento de demonstrativos têm-se apresentado com maior frequência no decorrer do período analisado.

A ausência de relatórios é considerada pelos analistas do MP como ocultação de dados. Ao verificar tal inconsistência, é solicitada à fundação correspondente a retificação da sua prestação de contas com o envio de todos os relatórios necessários. Caso a fundação não retifique sua prestação de contas, o MP é responsável por enviar um atestado de irregularidade para o promotor de justiça da comarca da fundação a fim de notificar que a mesma deverá ser avaliada por uma auditoria independente.

Quanto à variação despesa/depreciação e ausência de reconhecimento da depreciação, foi identificado que 40% das fundações analisadas em 2011 não somaram o valor da despesa com depreciação do período com o valor da depreciação acumulada de exercícios anteriores, o que causou divergência na prestação de contas da fundação, visto que se o valor não é

somado no exercício seguinte a fundação acaba depreciando o bem menos do que realmente ele deve ser depreciado. Por meio da figura 02 é possível verificar um exemplo coletado no aplicativo SICAP quanto ao não reconhecimento da depreciação no período.

Figura 02: Não reconhecimento da depreciação do período

Depreciação, Amortização e Leasing	0,00	0,0			91.285,58	4,2	100,0
Despesas com depreciação	0,00	0,0			91.285,58	4,2	100,0
Despesas com amortização	0,00						
Despesas com leasing	0,00						

Fonte: Adaptado de SICAP, 2014.

A inconsistência relacionada à remuneração de dirigentes esteve presente em 50% das entidades analisadas em 2011 e apresentou decréscimo chegando a 35% em 2013. Tal inconsistência pode ser descoberta por meio da RAIS, que cerca de 30% das entidades não apresentaram no ano de 2011.

Os dirigentes são pessoas que se encontram no estatuto da entidade como diretor, fundador ou administrador; caso existam pessoas não classificadas com este cargo, obtendo o poder de tomar decisões sobre a fundação, o mesmo não pode ser remunerado, nem constar no arquivo da RAIS mesmo que percebendo apenas ajuda de custo. Em lei não se tem a proibição de remunerar os dirigentes, mas a entidade que remunera seus dirigentes pode ser descaracterizada como entidade sem fins lucrativos.

Foi possível verificar a partir dos dados coletados o alto nível de dirigentes que são remunerados pelas fundações educacionais, na análise dos demonstrativos pode-se verificar que diretores e professores participantes dos conselhos da entidade exercem a função de educadores e diretores, o que para o MP não é errado, porém deverá o mesmo perceber tal remuneração apenas como o professor da entidade, e não como os dois cargos exercidos. A figura 03 retrata este exemplo.

Figura 03: Remuneração de Dirigentes

Informações dos Integrantes/Membros dos Órgãos			
Consultar			
Nome	Órgão a que pertence	Cargo na Instituição	
ABEL MACHADO DE MIRANDA	CONSELHO CURADOR	CONSELHEIRO	
ACACIO ALVES PINTO	CONSELHO CURADOR	CONSELHEIRO	
ADEMIR PEREIRA FRANCA	CONSELHO DIRETOR	CONSELHEIRO	
AMELIA ALVINDA NEVES FALEIROS	CONSELHO CURADOR	CONSELHEIRO	
DONIZETE JOSE PEREIRA	CONSELHO DIRETOR	CONSELHEIRO	
GAMALIEL FALEIROS CARDOSO	CONSELHO CURADOR	CONSELHEIRO	
GUILHERME MARCOS GHELLI	CONSELHO DIRETOR	DIRETOR	
GUILHERME MARCOS GHELLI	CONSELHO CURADOR	DIRETOR	
JEANE DE FATIMA CARVALHO DINIZ	CONSELHO CURADOR	CONSELHEIRO	
JOSE HAMILTON ALVES	CONSELHO CURADOR	CONSELHEIRO	

RAIS - Relação Anual de Informações Sociais				
Vinc.	CNPJ	Razão Social (Nome Empresarial)	Município	IdRais
126		FUNDACAO		

Vinculos:									
Nome	Sal Total Ano	Sal. médio	Sal. contr. (40 hs)	Horas	Sal Contratual	Jan	Fev	Mar	
KELMA GOMES MENDONCA	51.922,93	3.999,14	3.515,49	44	3.867,04	5.306,77	3.372,60	3.922,38	
ROGERIO ZEIDAN	50.392,13	3.869,68	3.370,67	44	3.707,74	4.149,58	3.940,25	3.940,25	
GUILHERME MARCOS GHELLI	45.308,61	3.494,67	3.066,00	44	3.372,60	3.961,47	3.372,60	3.372,60	
ROSELAINÉ DAS CHAGAS	40.284,03	3.080,11	1.731,81	44	1.904,99	3.224,61	2.835,43	2.861,67	
TANIA NUNES DAVI	36.281,37	2.799,16	2.123,47	44	2.335,82	3.036,88	2.908,59	2.803,87	
VALTERSON RAMOS DOS SANTOS	27.994,65	2.155,78	1.012,35	44	1.113,59	2.583,79	2.153,81	2.064,72	
MARIO ROBERTO FILHO	27.261,08	2.084,01	1.599,38	44	1.759,32	2.018,48	1.966,68	1.897,08	
LUCIANA DE SOUZA ZUNSTEIN	26.208,43	2.043,88	1.518,88	44	1.670,77	2.699,71	2.292,21	2.199,12	
OLAVO CUSTODIO DIAS NETO	23.750,04	1.839,02	1.289,46	44	1.418,41	3.543,36	1.771,53	1.649,34	

Fonte: Adaptado de SICAP, 2014.

Quanto aos erros no preenchimento dos demonstrativos, verifica-se que tal inconsistência tem apresentado aumento no decorrer do período analisado, de 50% em 2011 para 75% em 2013. Alguns erros encontrados nos demonstrativos foram gerados devido à pessoa responsável pela entrega da prestação de contas anual de determinada fundação, não se basear nos dados finais em relação às contas do exercício anterior, para iniciar o ano seguinte da prestação de contas. Por meio da figura 04 é possível verificar este erro.

Figura 04 – Erro no preenchimento dos demonstrativos

	Valor - 2011	Valor - 2010	Valor - 2009			
SALDO NO INÍCIO DO EXERCÍCIO	2.289.909,26	1.913.405,88				
Ajustes de exercícios anteriores	0,00					
Reversões de reservas	0,00					
Transferências para reservas	0,00					
Aumento do fundo social - Patrimônio Social	481.401,43					
Integralização de Patrimônio Social	0,00	376.503,38				
(-) Patrimônio Social a integralizar	0,00					
Superávit ou Déficit do exercício	803.484,40	481.401,43				
Reavaliação do Ativo Permanente	0,00					
Proposta de destinação do Superávit	0,00					
Aumento do Patrimônio Social por doações	0,00					
Transferências recebidas	0,00					
Fundo de capital - endowment	0,00					
Outros	0,00					
SALDO AO FINAL DO EXERCÍCIO	3.574.795,09	2.771.310,69				

Fonte: Adaptado de SICAP, 2014.

A inconsistência relacionada a outras despesas e custos e outras despesas administrativas apresentou redução de 50% de 2011 para 2013. Tais contas são utilizadas quando o responsável pelo preenchimento da prestação de contas, não localiza no demonstrativo uma conta que se equipare com a despesa ou o custo gerado pela entidade. Caso utilizado estas contas deverá ser declarado em nota explicativa a fim de demonstrar qual despesa, o porquê da classificação nesta conta e qual a finalidade daquela despesa contraída. Essa conta tem um limite de valor, não podendo ultrapassar 10% do valor total do demonstrativo de despesas, ou também sob o limite de R\$10.000,00 independentemente do valor do total das despesas, este é um quesito que as fundações não têm respeitado em suas prestações, além de ultrapassar os limites estabelecidos como regra do MP, as fundações não declaram nas notas explicativas a que esta sendo destinada a despesa, essa questão aos olhos do analista do MP pode ser considerada como uma fraude visto que tal valor destinado a essa despesa pode ser destinado a outras finalidades que não condizem com as atividades estabelecidas no estatuto. Neste caso a fundação deverá notificar e corrigir o valor, sendo obrigada a alocar o valor em outras contas da qual a despesa se enquadrar. Caso a fundação declare que a despesa não pode ser alocada por falta de conta específica, o responsável pelo preenchimento da prestação de contas deverá esclarecer quais os gastos em um relatório extra contábil, ou inserir a declaração em notas explicativas.

Por meio da figura 05 é possível verificar um exemplo desta inconsistência.

Figura 05: Limite ultrapassado no demonstrativo de despesas

Outras Despesas e Custos	20.402,00
Outras despesas não classificadas anteriormente	20.402,00
Provisões constituídas	0,00
Provisão para Imposto de Renda e CSLL	0,00
Serviços internos	0,00
Outras despesas administrativas	241.707,59
Impostos, Taxas e Contribuições (não lançado em Receitas)	11.886,16
Impostos federais	11.839,37

Fonte: Adaptado de SICAP, 2014

4.2 Entrevista com representante MP

A entrevista foi realizada com o analista do MP. O mesmo é formado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais, pós-graduado na área de Contabilidade Pública e Responsabilidade Fiscal, e compreende o quadro de concursados do Ministério Público de Minas Gerais aproximadamente há um ano, atuando junto com um segundo analista sobre as fundações de direito privado do interior do estado e um terceiro analista atua sobre as fundações que se encontram na capital.

Atualmente o quadro de colaboradores conta com cinco estagiários que auxiliam na elaboração dos pareceres, cadastro das prestações de contas no módulo administrador do SICAP, e outras atividades pertinentes ao setor do CAO-TS.

De acordo com o analista, para a elaboração dos pareceres, os mesmos se baseiam na ITG 2002 tendo como base principal a resolução CFC 1409/12, a partir da qual foi elaborado um roteiro que os colaboradores seguem para a elaboração dos pareceres enviados para as entidades.

Quanto à quantidade de fundações atualmente cadastradas no banco de dados do MP relativas às cidades do interior de Minas Gerais, compreende o total de 512 fundações, sendo 156 delas com o intuito educacional.

De acordo com o analista as inconsistências mais apuradas nas prestações de contas são: a ausência de depreciação e ausência de informações importantes como o estatuto da entidade, as notas explicativas e o relatório de atividades. O que corrobora com os resultados encontrados na coleta de dados realizada no SICAP.

Segundo o analista, para os responsáveis por prestar contas ao MP, existe a dificuldade de associar as regras contidas na ITG 2002, e também o mercado está defasado na questão de profissionais da contabilidade com entendimento e forte experiência na área pública e do terceiro setor, desta forma são os próprios conselheiros e outros colaboradores que acabam obtendo a responsabilidade de fazer o preenchimento da prestação.

Quanto aos riscos identificados a partir da análise das demonstrações contábeis das fundações, o analista ressaltou que alguns deles não são possíveis identificar nas entidades sem fins lucrativos, como é o caso do risco de mercado, visto que esse tipo de entidade não objetiva lucro.

O risco legal ou jurídico, foi classificado como raramente presente nas fundações educacionais, visto que as fundações contam com a ajuda de diversos profissionais do MP que auxiliam as entidades quanto a essa questão, já que as entidades são acompanhadas por promotores de justiça que possuem a formação em direito e especialização na área pública, além do setor jurídico composto no setor do CAO-TS.

A frequência do risco de Imagem também foi classificada pelo analista como raramente, pois as entidades que prestam apoio social na colaboração para o crescimento educacional humano é bem vista por todos que esperam que ela ajude as pessoas a melhorarem e crescerem profissionalmente.

Quanto aos riscos de: Crédito, Negócio, Liquidez, Fraudes, e Operacional foi classificado pelo analista de modo que ocorre às vezes, e deles o que tem maior frequência tem sido o de Liquidez e posteriormente o de crédito, pois a entidade conta com algumas doações no qual depende que dê continuidade nos seus projetos e colabore nos gastos da entidade, e quando essas doações deixam de existir em algum período, faz com que a entidade recorra a empréstimos bancários.

Um risco associado às fundações educacionais para o analista tem sido a questão operacional, tanto quanto ao planejamento de atividades que a fundação exerce, quanto ao seu pessoal para exercer funções indispensáveis, como: educadores de qualidade, profissionais na área de pesquisas científicas, dentre outros.

CONCLUSÃO

O objetivo do presente estudo foi identificar quais as irregularidades encontradas pelo Ministério Público na prestação de contas das fundações educacionais de direito privado de Minas Gerais e quais os riscos observados a partir das demonstrações contábeis apresentadas por estas organizações. A pesquisa de natureza descritiva, documental e com abordagem qualitativa identificou 40 fundações educacionais de direito privado de Minas Gerais das quais foram analisadas as prestações de contas do período de 2011 a 2013.

Entre os achados da pesquisa verificou-se que as inconsistências mais apontadas nos pareceres das fundações nos três anos analisados foram: ausência de estatuto, ausência no preenchimento de demonstrativos e arquivo da RAIS divergente com despesa de pessoal. Quanto à variação despesa/depreciação e ausência de reconhecimento da depreciação, foi identificado que 40% das fundações analisadas em 2011 não somaram o valor da despesa com depreciação do período com o valor da depreciação acumulada de exercícios anteriores. A inconsistência relacionada à remuneração de dirigentes esteve presente em 50% das entidades analisadas em 2011 e apresentou decréscimo chegando a 35% em 2013. Tal inconsistência pode ser descoberta por meio da RAIS, que cerca de 30% das entidades não apresentaram no ano de 2011. Quanto aos erros no preenchimento dos demonstrativos, verifica-se que tal inconsistência tem apresentado aumento no decorrer do período analisado, de 50% em 2011 para 75% em 2013. Alguns erros encontrados nos demonstrativos foram gerados devido à

Verificou-se ainda que as fundações educacionais de direito privado estão mais propensas ao risco operacional de acordo com a ótica dos representantes do Ministério Público de Minas Gerais.

Destaca-se a importância do estudo das fundações educacionais de direito privado, tendo em vista a relevância das mesmas no que se refere à prestação de serviços sociais à comunidade, que contribuem para geração de emprego e renda. Como contribuição da pesquisa desenvolvida, salienta-se a necessidade da evidenciação contábil das fundações como forma de demonstrar à sociedade o valor social de suas atividades e assim gerar crédito a essas entidades diante da sociedade.

Por fim, cumpre destacar algumas limitações inerentes à pesquisa desenvolvida. O período abordado de apenas 3 anos pode ter influenciado na análise e também nas conclusões obtidas. Para pesquisas futuras sugere-se que seja delimitada uma amostra maior, incluindo anos anteriores e um número maior de fundações. Também pode ser feito um estudo mais aprofundado acerca do tema abordado, a fim de verificar a situação financeira das fundações e

associar tais resultados aos riscos existentes. Adicionalmente sugere-se uma abordagem quantitativa que possibilite avaliar qual o efeito da fiscalização do Ministério Público sobre a prestação de contas das fundações.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002.** Novo Código Civil.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm> Acessado em: 10 de Setembro 2014.

CHAROUX, O. M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento.** 3ª Ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos.** São Paulo: SENAC, 2005

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (BRASIL). **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social.** Brasília: CFC, 2003. 126 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Demonstrações Contábeis Exigidas de entidades sem fins lucrativos / ITG 2002 Res. 1.409/12 – Entidade sem finalidade de lucro.** Disponível em: < <http://crc-pr.jusbrasil.com.br/noticias/100651937/demonstracoes-contabeis-exigidas-de-entidades-sem-fins-lucrativos> > Acesso em: 20 set. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.026/2005. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.16 - Entidades que recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações e revogada pela NBC T 19.4;** Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1016.htm, Acesso em 12 Abril 2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 686/1990. Aprova a NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em 12 Abril 2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 686/1990. Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em 12 Abril 2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 837/1999. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.4 – Fundações.** Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em: 12 Abril 2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 877/2000. Aprova a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidades de Lucros. Alterada pelas Resoluções CFC 926/01 e 966/03** Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/resolucoes.htm, Acesso em: 12 Abril 2015

COSO – **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary.** United States of America: COSO, 2004. Disponível em <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em 18 Abril 2015

EBSEN, Kamille Simas; LAFFIN, Marcos. **Terceiro setor e contabilidade: compilações de uma pesquisa. Revista Contemporânea em Contabilidade,** Florianópolis Jan/jun, n. 01, pp.11-28, 2004.

FRASÃO, Stanley Martins; RIOS, Isabelle Jorge. **As fundações e o novo código civil.** Disponível em: <<http://www.homerocosta.adv.br>>. Acesso em 10 de Abril 2015

GROPPELL, A. A.; NIKBAKHT E. **Administração financeira.** 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2010. 512 p.

JORION, Philippe. **ValueatRisk: A nova fonte de referência para a gestão do Risco Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Bolsa de Mercadorias & Futuros, 2011. 488 p.

MALHOTRA, N. (2006). **Pesquisas de marketing: uma orientação aplicada** (4a. ed.). (L. Bocco, Trad.) Porto Alegre: Bookman.

MACEDO, Sebastião Carlos Hanna de. **Princípios e normas contábeis aplicáveis às entidades do terceiro setor: Aspectos legais, normativos e deficiências**. Disponível em: <http://www.fundata.org.br/artigos.htm>, Acesso em: 11 de Abril 2015

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Manual do Terceiro Setor de Belo Horizonte: Manual do Entrevistador**. Belo Horizonte. 2006. 122 p.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luís F.S. **Gestão de riscos estratégicos – ActionResearch numa empresa de tecnologias de informação**. 2013. 59f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Estratégia Industrial) – School of Economics & Management, Lisboa.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 3. Ed. Rev. Atual. Brasília, 2001.

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2010. x, 151 p.

REZENDE, Tomáz de Aquino. **Roteiro do terceiro setor: associações e fundações**. Belo Horizonte: UFMG, 2003.

SICAP. **Centro de Estudos de Fundações e entidades de interesse social**. Disponível em: <http://www.fundata.org.br/sicap.htm>. Acesso em: 23 de Outubro 2014.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2002.