

ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS FUNDAÇÕES PRIVADAS DE SAÚDE DO ESTADO DE SANTA CATARINA

LETÍCIA MEURER KRÜGER

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

DOUGLAS DA SILVEIRA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

JOSÉ ALONSO BORBA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a conformidade das demonstrações contábeis e das notas explicativas das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis a entidades sem finalidade lucrativa. Com relação aos objetivos, esta pesquisa é classificada como exploratória. Quanto à abordagem do problema, possui aspectos qualitativos com predominância quantitativa. O procedimento técnico utilizado foi a pesquisa bibliográfica. A coleta de dados foi realizada através de coleta documental, sendo que os dados foram disponibilizados pelo Ministério Público de Santa Catarina e coletados da base de dados do software “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas” (SICAP), programa utilizado pelas fundações para prestarem contas ao Ministério Público. Foram analisadas 13 (treze) fundações, das quais, através da aplicação de um “*check-list*”, verificou-se a conformidade de quatro demonstrações contábeis e das notas explicativas, chegando-se ao percentual de evidenciação de cada demonstrativo. Os resultados obtidos foram os seguintes: Balanço Patrimonial 71%; Demonstração das Mutações do Patrimônio Social 88%; Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos 77%; Demonstração do Superávit ou Déficit 55% e Nota Explicativa 39%.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Fundações, Evidenciação.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade possui necessidades sociais que deveriam ser atendidas pelo Estado. Com o não suprimento destas necessidades pelo Estado, a sociedade buscou provê-las através da prestação de bens e serviços, constituindo organizações que tinham por finalidade auxiliar a sociedade e não possuíam fins lucrativos. Com o desenvolvimento destas entidades, sua existência foi formalizada, concretizando o surgimento das entidades sem finalidades lucrativas, formando o Terceiro Setor.

As entidades que compõem o Terceiro Setor são as Fundações e Associações, as quais visam atender a sociedade como um todo ou um grupo específico dela. Estas entidades atuam em diferentes áreas, como serviço social, saúde, educação, meio ambiente, entre outros.

Nos últimos anos foi crescente o número de instituições do Terceiro Setor que surgiram no Brasil. Segundo os últimos levantamentos estatísticos disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no ano de 2002 existiam 7.856 fundações privadas sem finalidade lucrativa no Brasil, aumentando para 8.228 no ano de 2005. Conforme o mesmo levantamento em 2002, aproximadamente 4,94% (388) das fundações estavam localizadas em Santa Catarina, aumentando para aproximadamente 4,98% (410) em 2005.

O Conselho Federal de Contabilidade elaborou Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros e NBC T 10.4 – Fundações) para que as entidades constituídas no âmbito do Terceiro Setor contabilizem e demonstrem de forma transparente as transações ocorridas e seus resultados. Estas normas contribuem para estabelecer a elaboração das demonstrações contábeis de maneira padronizada para todas as entidades.

As entidades do Terceiro Setor devem, através da Contabilidade, apresentar suas demonstrações contábeis de forma clara e transparente, evidenciando os recursos recebidos e a aplicação dos mesmos, demonstrando desta forma o patrimônio da entidade e as variações sofridas no decorrer do ano. A correta evidenciação dos recursos adquiridos e da aplicação dos recursos nos fins para o qual a entidade foi constituída, gera maior credibilidade e confiança do Estado, sociedade, doadores, e demais interessados com a causa da entidade.

Atualmente, conforme dados cedidos pelo Ministério Público de Santa Catarina (MPSC) através do “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas” (SICAP), as fundações da área de saúde apresentam-se como a segunda área de atuação mais representativa no âmbito fundacional em Santa Catarina. Das 185 fundações de direito privado cadastradas pelo MPSC, 31 fundações são da área de saúde, o que representa aproximadamente 16,8% do total de fundações. Devido à representatividade demonstrada, optou-se, para este trabalho, analisar as fundações pertencentes à área da saúde.

Desta forma tem-se como objetivo do presente estudo, analisar a conformidade das demonstrações contábeis e das notas explicativas das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis a entidades sem finalidade lucrativa.

Diante do exposto, apresenta-se o seguinte problema: as fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina estão elaborando suas demonstrações em conformidade com as normas contábeis?

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TERCEIRO SETOR

O Terceiro Setor surgiu como consequência de uma evolução social na qual o interesse individual ou coletivo de prestar bens e serviços para a sociedade, fez surgir instituições para que tais necessidades pudessem ser atendidas.

Diferencia-se o Terceiro do Primeiro e do Segundo Setor, por algumas características. Conforme Araújo (2005), o Primeiro Setor é o Estado, que deve garantir o bem comum da sociedade, ou seja, os serviços essenciais à coletividade, como educação, saúde, e segurança. O Segundo Setor é o Mercado, que visa distribuir dividendos como forma de remunerar o capital investido e também obter resultados positivos da aplicação e gestão de recursos. O

Terceiro Setor é composto por organizações que, diferentemente do Segundo Setor, não distribuem lucros e, diferentemente do Primeiro Setor, não estão sujeitas ao controle estatal.

De acordo com Paes (2006, p. 122),

o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

Percebe-se com a descrição do autor que o Terceiro Setor está envolto de organizações sem fins lucrativos, independentes de outras organizações, que administram seus recursos para alcançar os objetivos pretendidos pela sua constituição.

Segundo Coelho (2005, p. 58), “genericamente, a literatura agrupa nessas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, e que visam à produção de um bem coletivo”. Coelho (2005) apresenta uma visão genérica, demonstrando que para estar enquadrada no Terceiro Setor a organização deve ser privada, sem fins lucrativos e produzir bens coletivos.

Com base nesses conceitos, verifica-se que a expressão Terceiro Setor está envolta de diferentes organizações que possuem como finalidade o bem estar social, contribuindo como forma auxiliadora de prover as necessidades sociais que o Estado não consegue suprir. Com isto fica claro que o Terceiro Setor é de fundamental importância para a sociedade, uma vez que contribui para o seu desenvolvimento.

2.2 FUNDAÇÕES PRIVADAS

As fundações são entidades constituídas através de escritura pública ou testamento, onde um ou mais indivíduos destinam um complexo de bens para uma determinada finalidade social, o qual recebe personalidade jurídica. Conforme descrito por Paes (2006, p. 335),

A fundação, em nosso ordenamento jurídico, é uma instituição de fins determinados pela vontade do instituidor e condicionados à dotação de bens livres que formam seu patrimônio. Os fins ou as finalidades serão especificadas pelo instituidor – pessoa física ou jurídica – em escritura pública ou em testamento.

O novo Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), em seus artigos 62 a 69, regula sobre a criação das fundações; controle das fundações; alteração de estatuto e extinção da fundação. Conforme parágrafo único do art. 62 do Código Civil Brasileiro, a fundação somente poderá ser constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Apesar de existir regulamento para as fundações, não existe no ordenamento jurídico brasileiro uma definição legal de fundação. Os conceitos existentes são elaborados pelos autores que tratam do assunto.

Conforme Diniz (1998, p.11);

A *fundação* [grifo da autora] é um complexo de bens livres (*universitas bonorum*), colocado, por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas, sem intuito de lucro, a serviço de um fim lícito e especial com alcance social, em atenção ao disposto em seu estatuto. É portanto, um patrimônio destinado a uma finalidade socialmente útil, ou seja, filantrópica, que lhe dá unidade.

Observa-se que, fundação é tratada pelos autores como a existência de um patrimônio que é destinado a um determinado fim, podendo ser criada por pessoas físicas ou jurídicas,

sendo suas atividades direcionadas para toda a sociedade e seu patrimônio suficiente para que as atividades da fundação possam ser inicializadas.

As fundações de direito privado, conforme art. 66 do Código Civil Brasileiro, serão veladas pelo Ministério Público do Estado onde situadas. Em razão disso, as fundações devem prestar contas anualmente ao Ministério Público, por meio do SICAP, que é um sistema para coleta de dados e informações. Nele as fundações inserem suas demonstrações contábeis, e demais informações exigidas pelo Ministério Público.

2.2.1 Fundações privadas de saúde

A saúde é um direito estabelecido na Constituição da República Federativa do Brasil em seu art. 196 e na Constituição do Estado de Santa Catarina em seu art. 153, os quais apresentam a seguinte redação: “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

O Estado, para promover o direito à saúde dos cidadãos, estabeleceu o Sistema Único de Saúde (SUS), conforme art. 4º da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990: “O conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público, constitui o Sistema Único de Saúde (SUS)”.

O SUS atualmente não consegue suprir toda a demanda por atendimento à saúde da população, visto conforme Soares (2007, p.1) que:

As dificuldades do Estado em atender com qualidade às necessidades da população na área de saúde decorrem de longa data, a principal razão é a falta de uma política de saúde e uma gestão inadequada dos recursos financeiros, tendo como consequência o caos que vivenciamos nos dias atuais na saúde pública.

Conforme exposto, o direito a saúde é dever do Estado, ou seja, o Estado deveria através de ações e serviços, disponibilizar a promoção, proteção e recuperação da saúde. No entanto, tem-se observado a indisponibilidade de tais serviços pelo Estado.

A criação de entidades que promovam assistência a saúde, é assegurada pela Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 199 e a preferência por entidades filantrópicas e sem fins lucrativos, como forma de complementar o sistema único de saúde, também encontra resguardo no art. 24 e 25 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.

Portanto, a legislação brasileira possui algumas leis que regulam sobre a saúde e sobre o direito do cidadão com relação à saúde. Pode-se observar que instituições privadas que auxiliam o SUS, devem obedecer a regulamentações. O atendimento a estas regulamentações é de grande importância, pois assim fica estabelecida uma diretriz para as entidades que concedem assistência a saúde seguirem.

2.3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

De acordo com Silveira e Borba (2007, p. 138), “a importância da Evidenciação Contábil é inerente à própria Contabilidade no sentido de demonstrar a situação patrimonial de uma entidade. Essa demonstração só é válida se refletir transparência dos dados reais da entidade, pressuposto ainda mais importante no caso das entidades sem fins lucrativos”.

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.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) que dizem respeito ao terceiro setor, são a NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros e a NBC T 10.4 – Fundações. A primeira é referente a todas as entidades que não possuem finalidade lucrativa, e a segunda refere-se apenas as fundações.

Além destas normas, existem outras aplicadas tanto para entidades sem fins lucrativos, como para entidades com finalidade lucrativa, como: NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

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, ou seja, 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 importância da transparência é apresentada por Cruz (2002),

Uma entidade sem fins lucrativos, de interesse público, tem de ter transparência total. Faz parte de sua missão divulgar resultados e disseminar aprendizados para outras entidades. Deve mostrar claramente para os doadores e para a sociedade não apenas de onde vieram os recursos, mas também como o dinheiro foi aplicado, qual o benefício social gerado e que prática podem ser multiplicadas.

Outra denominação utilizada por diversos autores para tratar de transparência 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.”

A transparência e *accountability* na prestação de contas são 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.

2.3.1 Trabalhos Similares

Verifica-se que o tema evidenciação contábil de entidades do Terceiro Setor é pouco abordado em livros e em artigos. No entanto, encontram-se trabalhos acadêmicos sobre o assunto. Dentre estes trabalhos pode-se citar: Pereira (2006); Silva (2009); Silveira (2007), dentre outros.

No trabalho de Pereira (2006) foram verificadas as fundações privadas mantenedoras de universidade do Estado de Santa Catarina. Já Silva (2009) analisou apenas uma entidade sem fins lucrativos específica.

O trabalho utilizado como referência para a elaboração do presente estudo foi a dissertação de mestrado apresentada por Douglas da Silveira (2007). O objetivo do trabalho foi “analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações da área de Educação

e Pesquisa veladas pelo Ministério Público de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade pertinentes à área de fundações”.

Através dos estudos realizados em fundações referentes à evidenciação contábil, pode-se verificar se as NBC estão sendo aplicadas adequadamente pelas fundações objeto dos estudos apontados. Desta forma é possível concluir se as entidades analisadas estão elaborando suas demonstrações adequadamente.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada em exploratória, pois o tema em análise é pouco explorado, não possuindo muitos trabalhos na área. Deste modo, a pesquisa visa desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa. (MARCONI E LAKATOS, 1996).

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa possui aspectos qualitativos, sendo predominantemente quantitativa. Qualitativa, pois visa analisar as normas que as fundações devem seguir e conferir o seu cumprimento. Quantitativa, pois quantifica os dados coletados por meio de técnicas estatísticas para apresentar os resultados obtidos com a verificação de quais fundações seguiram adequadamente as normas contábeis pertinentes (SOUZA, FIALHO E OTANI, 2007).

Com relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa é bibliográfica, utilizada para identificar a concepção de diferentes autores sobre o assunto, visando uma melhor compreensão do Terceiro Setor, e das fundações privadas. Também foi utilizada como forma para se obter as normas contábeis pertinentes às fundações privadas, para posterior utilização no trabalho.

A pesquisa realizou-se com coleta de dados, sendo realizada uma coleta documental. Para obtenção dos dados necessários para execução do estudo, foi encaminhado um ofício para o Centro de Apoio Operacional da Cidadania e das Fundações (CCF), órgão do Ministério Público Estadual de Santa Catarina, responsável pela defesa dos direitos humanos, da cidadania, e do velamento das fundações de direito privado. A solicitação foi deferida, com a ressalva da impossibilidade de identificação das entidades em análise.

Os dados foram fornecidos em meio magnético, através do software “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas” (SICAP), que é o programa utilizado pelas fundações para prestarem contas ao Ministério Público. Neste software, as fundações preenchem seus dados cadastrais e suas demonstrações contábeis, bem como o seu Relatório de Atividades desenvolvidas durante o exercício em análise.

Além das demonstrações estabelecidas pelas NBC referentes às entidades sem finalidade lucrativa, o SICAP também possui outros demonstrativos e campos diversificados para preenchimento, os quais são necessários para melhor evidenciação das transações que afetam o patrimônio das fundações.

O total de fundações de direito privado registradas no SICAP é de 185, divididas em 7 áreas. Das quais 31 fundações são da área da saúde. Da população total de 31 fundações da área da saúde, foram analisadas 13 fundações. As prestações de contas analisadas são referentes aos anos de 2006 a 2008.

A amostra foi escolhida através de um método não probabilístico, utilizando-se amostragem acidental (MARTINS, 2002). A amostra foi elaborada a partir das fundações que

enviaram as prestações de contas de 2008 até a data de 15 de outubro de 2009, e que já haviam enviado para análise as prestações de contas referentes aos anos de 2006 e 2007.

Inicialmente buscou-se caracterizar as fundações analisadas, verificando sua localização. Posteriormente foi verificado se todas as fundações preencheram as demonstrações estabelecidas pelas NBC e o Demonstrativo de Fontes de Recursos (que não está estabelecido pela norma, e, no entanto, é apresentado para preenchimento no SICAP), no qual a fundação apresenta as fontes de recursos auferidas ou recebidas no ano.

Para a realização deste estudo, foi elaborado um quadro contendo alguns itens de verificação (“*check list*”), tais itens referem-se as condutas estabelecidas pela NBC. Além das NBC também foi elaborado item baseado em critérios adotados pelo MPSC para análise das demonstrações contábeis das fundações.

Para poder enumerar as fundações que evidenciaram adequadamente os itens de verificação, atribuiu-se a pontuação 1 (um) quando a fundação evidenciou o item de acordo com a norma contábil pertinente às entidades sem finalidade lucrativa e a pontuação 0 (zero) quando a fundação não evidenciou.

Cabe salientar que cada item constante no “*check list*” foi observado nas prestações de contas dos anos de 2006 a 2008, das 13 fundações. No entanto, nem todos os itens constarão como “analisado” em todas as fundações, visto que alguns itens podem não ocorrer. Como exemplo, pode ser citado o item de verificação “A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?”. Este item será analisado apenas nas fundações que constituíram provisão para devedores duvidosos, uma vez que, se a fundação não apresentar tal provisão, não possuirá motivos para apresentar o critério utilizado na sua elaboração. Por esta razão foram informadas nos resultados da pesquisa a quantidade de itens analisados e a quantidade de itens evidenciados.

Esta pesquisa, conforme demonstrado acima visa adquirir conhecimentos sobre o assunto em análise, descrevendo e explorando o tema abordado. Através de técnicas estatísticas, demonstrará a porcentagem de fundações que estão elaborando suas demonstrações em conformidade com as NBC.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERÍSTICAS DAS FUNDAÇÕES ANALISADAS

As fundações de saúde analisadas apresentam em seus estatutos sociais as finalidades pela qual foram instituídas. Apesar de serem da mesma área, verificou-se que apresentam diversificadas finalidades. Observou-se que uma única fundação apresenta mais de uma finalidade, tais como: atendimento médico hospitalar; atendimento hospitalar de doenças específicas; promoção de palestras e conscientização sobre algumas doenças; patrocínio de pesquisas envolvendo diagnóstico e tratamento de doenças; dentre outras.

Ao todo estão cadastradas no SICAP 31 fundações de saúde, das 185 conhecidas e cadastradas pelo MPSC. Dentre as 31 fundações de saúde, a mais antiga foi fundada no ano de 1968 e a mais nova em 2003. Para melhor caracterizar as fundações em análise, é apresentada a Tabela 1.

Tabela 1 – Localização das fundações de saúde ativas registradas pelo MPSC

Localização	População	Percentual	Amostra	Percentual
Capital	5	16%	3	23%
Interior	26	84%	10	77%
Total	31	100%	13	100%

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Conforme Tabela 1, das 31 fundações da área de saúde, 5 estão localizadas na Capital e 26 no Interior. Das 13 fundações que foram analisadas para realização deste trabalho, 3 localizam-se na Capital e 10 no Interior.

Foram analisadas para este trabalho quatro demonstrações contábeis e as notas explicativas previstas nas NBC e alguns campos que não estão abrangidos pela norma, mas que, auxiliam a fundação na evidenciação de suas mutações patrimoniais.

Para verificar se todas as fundações preencheram as demonstrações necessárias para análise, aplicou-se a Tabela 2. A partir desta Tabela, verifica-se que apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit foram apresentados por todas as fundações da amostra nos três anos em análise.

Ainda em relação a Tabela 2, pode-se perceber que as Notas Explicativas obtiveram menor percentual de evidenciação por parte das fundações. Apenas 28 Notas Explicativas puderam ser analisadas nos três anos em análise. Apesar do não preenchimento de algumas demonstrações, observa-se que em conjunto, foi possível analisar grande quantidade de demonstrações.

Tabela 2– Demonstrações Contábeis apresentadas pelas fundações

Demonstrações verificadas	Amostra	Anos analisados						TOTAL
		2006	%	2007	%	2008	%	
A Fundação apresentou Balanço Patrimonial?	13	13	100%	13	100%	13	100%	39
A Fundação apresentou Demonstração das Mutações do Patrimônio Social?	13	11	85%	12	92%	13	100%	36
A Fundação apresentou Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	13	12	92%	12	92%	13	100%	37
A Fundação apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?	13	13	100%	13	100%	13	100%	39
A Fundação apresentou Notas Explicativas?	13	10	77%	9	69%	9	69%	28
A Fundação apresentou Demonstrativo de Fonte de Recursos?	13	12	92%	12	92%	13	100%	37

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Nos tópicos seguintes, serão apresentadas as análises efetuadas em cada demonstração contábil e nas Notas Explicativas a partir da aplicação do “*check list*”.

4.2 BALANÇO PATRIMONIAL

Foram analisados ao todo seis itens no Balanço Patrimonial. Os quais são apresentados na Tabela 3, demonstrando o total de itens analisados e evidenciados, assim como, a porcentagem de itens evidenciados adequadamente.

Tabela 3– Balanço Patrimonial

Item Verificado	Base Normativa	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	0	0	-	1	0	0%	1	0	0%	2	0	0%
A fundação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.6	5	2	40%	5	0	0%	2	0	0%	12	2	17%
A fundação evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	6	6	100%	6	6	100%	5	5	100%	17	17	100%
A fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.7	13	11	85%	13	11	85%	13	12	92%	39	34	87%
A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 3 - item 3.2.2.12	13	7	54%	13	7	54%	13	8	62%	39	22	56%
A fundação evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	8	7	88%	11	9	82%	11	8	73%	30	24	80%
TOTAL		45	33	73%	49	33	67%	45	33	73%	139	99	71%

Ia: Item analisado; Ie: Item evidenciado

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Em uma visão geral da análise referente ao Balanço Patrimonial, pode-se perceber que o item mais evidenciado adequadamente foi o referente ao bom senso no uso de contas de ativo com títulos genéricos (ex.: “Outros Ativos”), apresentando percentual de evidenciação de 100% em todos os anos analisados. O item menos evidenciado foi o item referente a apresentação de critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, tal item atingiu percentual zero pelo fato de uma única fundação ter apresentado provisão para devedores duvidosos e não ter apresentado seus critérios de elaboração.

Durante a análise realizada, observou-se que algumas fundações apresentaram em Nota Explicativa o motivo de não possuírem Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa. O motivo apontado foi o fato de a finalidade da fundação ser de assistência a saúde, e não possuir finalidade lucrativa.

Percebe-se também que houve baixa evidenciação com relação ao registro de recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo, o que não deveria ocorrer devido à importância de tal item. Sendo o recurso de convênio adquirido junto a órgãos públicos, a fundação deveria demonstrá-los com transparência, pois são recursos públicos que poderiam estar sendo aplicados em outras finalidades. Além de uma correta evidenciação transmitir maior credibilidade à fundação.

4.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL

Para análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social são apresentados três itens de verificação. Na Tabela 4 é apresentada a quantidade de itens que foram analisados e a quantidade de itens evidenciados pelas fundações, assim como o percentual de evidenciação destas fundações.

Conforme pode ser observado, no ano de 2006, dois dos três itens analisados, foram evidenciados adequadamente em sua totalidade. Verifica-se que 100% das fundações analisadas apresentaram o resultado líquido do período na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. O mesmo pode ser observado com relação a apresentação do saldo no final do período.

Tabela 4– Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Item Verificado	Base Normativa	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
A fundação apresentou “Saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o “Saldo do Final do Exercício” apresentado no ano anterior?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, a)	11	10	91%	10	7	70%	12	9	75%	33	26	79%
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, H)	11	11	100%	12	10	83%	13	12	92%	36	33	92%
A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, I)	11	11	100%	12	10	83%	13	12	92%	36	33	92%
TOTAL		33	32	97%	34	27	79%	38	33	87%	105	92	88%

Ia: Item analisado; Ie: Item evidenciado

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

A partir da Tabela 4, é possível perceber que o item menos evidenciado é o referente ao registro do saldo no início do exercício na elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social em conformidade com o saldo apresentado no final do exercício no ano anterior. Tal item, pela facilidade de evidenciação, deveria ter sido apresentado adequadamente por todas as fundações analisadas, já que se trata apenas de visualizar o saldo na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social do ano anterior ao exercício em tela.

Em uma análise geral, percebe-se que 88% dos itens analisados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social estavam em conformidade com o estabelecido pela norma contábil.

4.4 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) foram analisados dois itens. Verifica-se na Tabela 5 o total de itens analisados e evidenciados pelas fundações no período de 2006 a 2008, assim como o percentual de itens evidenciados.

Tabela 5– Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Item Verificado	Base Normativa	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie									
A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.6.2.1, a)	12	12	100%	12	11	92%	13	12	92%	37	35	95%
A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos?	NBC T 3 - item 3.6.2.1, c)	12	6	50%	12	8	67%	13	8	62%	37	22	59%
TOTAL		24	18	75%	24	19	79%	26	20	77%	74	57	77%

Ia: Item analisado; Ie: Item evidenciado

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

A partir da Tabela 5, pode-se observar que o percentual máximo de evidenciação foi alcançado uma única vez. Tal fato ocorreu no ano de 2006, no qual todas as fundações analisadas apresentaram o resultado líquido do período.

É possível perceber que nos três anos analisados a maioria das fundações evidenciou adequadamente o resultado líquido do período na DOAR. O mesmo não pode ser verificado com relação a apresentação na DOAR da variação do capital circulante líquido, pois o percentual de evidenciação não ultrapassou 67% em nenhum ano analisado.

Com a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, a DOAR deixou de ser obrigatória a partir do exercício de 2008, e em seu lugar deve-se elaborar a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). O SICAP não apresentou seu sistema de 2008 em conformidade com a nova lei, apresentando para preenchimento da fundação apenas a DOAR. No entanto entende-se necessário que seja elaborada a DFC por parte das fundações para que cumpram com o estabelecido em lei.

4.5 DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT

Para verificar se a Demonstração do Superávit ou Déficit foi elaborada pelas 13 (treze) fundações em análise, em conformidade com as NBC, aplicou-se a verificação de 10 itens. A Tabela 6 apresenta os itens analisados e evidenciados nas fundações. Assim como o percentual de evidenciação.

A partir da análise da Tabela 6, observa-se que o item com maior percentual de evidenciação contábil foi o item relacionado a utilização do regime de competência na contabilidade das fundações. Observa-se que nos anos de 2006 a 2008, 90% das fundações utilizaram o regime de competência em sua contabilidade, respeitando desta forma a NBC, assim como o Princípio da Competência.

Tabela 6– Demonstração do Superávit ou Déficit

Item Verificado	Base Normativa	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
A fundação utiliza Regime de Competência em sua Contabilidade?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	13	12	92%	13	12	92%	13	11	85%	39	35	90%
A fundação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?	Critério do MPSC	13	10	77%	13	7	54%	13	8	62%	39	25	64%
A fundação evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	11	9	82%	9	6	67%	11	7	64%	31	22	71%
A fundação registra despesas com encargos sociais?	Critério do MPSC	11	5	45%	10	6	60%	10	7	70%	31	18	58%
A fundação registra despesas de INSS referentes a prestação de serviços de terceiros?	Critério do MPSC	4	1	25%	2	0	0%	3	1	33%	9	2	22%
A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	12	7	58%	12	6	50%	12	6	50%	36	19	53%
A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	0	0	-	2	0	0%	2	1	50%	4	1	25%
A fundação evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	12	7	58%	12	10	83%	13	10	77%	37	27	73%
A fundação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas fontes de recursos que são receitas?	Critério do MPSC	12	1	8%	12	2	17%	13	2	15%	37	5	14%
A fundação evidenciou em seu Demonstrativo de Fontes de Recursos todas as fontes apresentadas na ficha "Fontes de Recursos/Financiamento com recursos do orçamento público" do SICAP?	Critério do MPSC	10	4	40%	8	0	0%	8	1	13%	26	5	19%
TOTAL		98	56	57%	93	49	53%	98	54	55%	289	159	55%

Ia: Item analisado; Ie: Item evidenciado

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

O item que apresentou menor percentual refere-se à evidenciação na Demonstração de Superávit ou Déficit de todas as fontes de recursos que são receitas. O motivo do percentual de evidenciação ser baixo pode ter ocorrido em razão de possuir no Demonstrativo de Receitas (SICAP) uma conta específica para registro de convênio. No entanto, convênio não deve ser apresentado como receita, pois ao fim do convênio o valor que porventura sobrar, deve ser devolvido ao ente conveniado, caracterizando-se como recurso de terceiros. Desta forma, o SICAP pode ter induzido algumas fundações a informar na Demonstração de Superávit ou Déficit recursos que não são receitas (convênios). Observou-se que a maioria das

fundações evidenciou convênios como receita, e este valor entrou para composição da Demonstração do Superávit ou Déficit.

Em uma análise geral da evidenciação da Demonstração do Superávit ou Déficit, verifica-se que os percentuais totais de evidenciação variaram de 14% a 90%, e não houve evidenciação total em nenhum dos itens analisados.

4.6 NOTAS EXPLICATIVAS

Foram analisados três itens de verificação referentes as Notas Explicativas. Na Tabela 7 consta a análise.

Tabela7– Notas Explicativas

Item Verificado	Base Normativa	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, c)	7	5	71%	6	5	83%	5	4	80%	18	14	78%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, h)	5	0	0%	4	0	0%	4	0	0%	13	0	0%
A fundação apresentou em suas Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, i)	6	1	17%	4	1	25%	3	1	33%	13	3	23%
TOTAL		18	6	33%	14	6	43%	12	5	42%	44	17	39%

Ia: Item analisado; Ie: Item evidenciado

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Observa-se a partir da Tabela 7, que o item com menor percentual de verificação refere-se a apresentação em Notas Explicativas das taxas de juros, das datas e das garantias das obrigações a longo prazo. Nos três anos analisados, verifica-se que, das fundações que apresentaram obrigações a longo prazo, nenhuma evidenciou tal item em Notas Explicativas, não obedecendo, desta forma, à norma contábil pertinente.

O item com maior percentual de evidenciação, refere-se a apresentação em Nota Explicativa do valor usufruído da isenção de contribuições previdenciárias. Tal isenção é de grande importância para as fundações, pois, ao invés de pagarem a contribuição previdenciária, utilizam o valor que seria desembolsado para outros fins voltados a atender a finalidade da fundação.

O percentual total apresentado pelas fundações, referente a elaboração das Notas Explicativas, foi baixo, apenas 39% das fundações analisadas evidenciaram os itens adequadamente.

Devido à importância das Notas Explicativas, é necessário que sejam cuidadosamente elaboradas, para que auxiliem os usuários de suas demonstrações contábeis a compreender alguns itens apresentados nas demonstrações contábeis e conhecer a composição de algum valor apresentado.

4.7 ANÁLISE GERAL DO RESULTADO

Em uma visão geral de todas as demonstrações analisadas e das Notas Explicativas, verifica-se que o percentual de evidenciação nos três anos analisados variou de 33% a 97%. Como pode ser observado na tabela 8.

Tabela 8 – Demonstrações contábeis analisadas

Demonstração analisada	2006			2007			2008			TOTAL		
	Ia	Ie	% Ie									
Balanco Patrimonial	45	33	73%	49	33	67%	45	33	73%	139	99	71%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	33	32	97%	34	27	79%	38	33	87%	105	92	88%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	24	18	75%	24	19	79%	26	20	77%	74	57	77%
Demonstração do Superávit ou Déficit	98	56	57%	93	49	53%	98	54	55%	289	159	55%
Notas Explicativas	18	6	33%	14	6	43%	12	5	42%	44	17	39%
TOTAL	218	145	67%	214	134	63%	219	145	66%	651	424	65%

Ia: Item analisado; Ie: Item evidenciado

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

A partir da Tabela 8, observa-se que o ano em que mais itens puderam ser analisados foi em 2008, com 219 itens, seguido de 2006, com 218 itens e 2007 com 214 itens. No geral o ano em que as fundações apresentaram maior percentual de evidenciação, foi em 2006, com 67% de seus itens evidenciados de maneira adequada. No ano de 2008 o percentual de evidenciação foi de 66%. O ano que apresentou menor percentual de evidenciação dos três anos analisados foi 2007, com 63%.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Diante dos objetivos propostos para o estudo, foi possível auferir resultados significativos a partir da metodologia utilizada. Com a pesquisa bibliográfica realizada, percebeu-se que o conceito do Terceiro Setor ainda não é unanimidade entre os autores, o que reflete a complexidade das entidades analisadas.

Quanto à análise das demonstrações contábeis, apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit foram apresentados por todas as fundações nos três anos em análise. As demais demonstrações não puderam ser analisadas em sua totalidade, ou seja, em nenhum ano obteve-se total evidenciação das demonstrações contábeis que deveriam ser apresentadas.

Em uma análise geral, verifica-se que o percentual de evidenciação apresentado pelas fundações nos três anos analisados, variou de 39% à 88%. O Balanço Patrimonial apresentou percentual de evidenciação de 71%, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos apresentou 77% e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social 88%. Já a Demonstração de Superávit ou Déficit, teve o segundo pior índice de evidenciação entre todas as demonstrações, apresentando apenas 55% de itens evidenciados em conformidade com as NBC.

A Nota Explicativa obteve menor percentual de evidenciação, apenas 39%. Tal percentual pode ser considerado muito baixo, diante da importância das Notas Explicativas

como informações necessárias para compreender as demonstrações contábeis. Trata-se, possivelmente, da melhor oportunidade para as fundações apresentarem suas demonstrações contábeis com transparência, considerado o seu aspecto de evidenciação qualitativa.

Uma correta evidenciação proporciona à fundação credibilidade diante de seus usuários, pessoas que se identificam com a causa, assim como entes governamentais que auxiliam as fundações com convênios, subvenções, doações, dentre outros. Devido a estes fatos e pela característica privada, porém com finalidade pública, devem as fundações elaborar suas Notas Explicativas mais cautelosamente, visando sempre a transparência de seus atos.

Os dados gerais da análise revelaram que o percentual médio de evidenciação do estudo ficou em apenas 65%, demonstrando que as fundações não estão elaborando suas demonstrações em conformidade com as NBC. Verifica-se desta forma a necessidade por parte das fundações de se adequarem as NBC na elaboração de suas demonstrações.

Para futuros trabalhos, sugere-se o estudo detalhado da estrutura do SICAP, diante das limitações técnicas que foram encontradas. Outra sugestão seria analisar outras áreas de fundações, além das áreas já estudadas. Também sugere-se estudar a percepção dos usuários quanto a compreensibilidade das demonstrações contábeis e seu grau de transparência.

Pode ser verificado com este trabalho, que as fundações em sua maioria, preenchem as demonstrações contábeis exigidas pelas NBC, porém observou-se o não atendimento de algumas normas por parte das fundações analisadas. Tal estudo espera conscientizar as fundações para que possuam transparência na elaboração de suas demonstrações contábeis, assim como informar aos acadêmicos e demais leitores sobre a importância das fundações e a correta evidenciação dos atos praticados através dos registros contábeis.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 15 de maio de 2009.

_____. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm>. Acesso em 15 de maio de 2009.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm > Acesso em 05 de abril de 2009.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em 3 de novembro de 2009.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 3. ed. São Paulo: SENAC, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis.** Aprovada pela Resolução CFC n. 686, de 14 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1990/000686>. Acesso em 05 de abril de 2009.

_____. **NBC T 6 - Da divulgação das demonstrações contábeis.** Aprovada pela Resolução CFC n. 737, de 27 de novembro de 1992. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1992/000737>. Acesso em 05 de abril de 2009.

_____. **NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas.** NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Aprovada pela Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2000/000877>. Acesso em 05 de abril de 2009.

_____. **NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas.** NBC T - 10.4 - Fundações. Aprovada pela Resolução CFC n. 837, de 22 de fevereiro de 1999. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000837>. Acesso em 05 de abril de 2009.

CRUZ, Célia. **Ética e transparência:** duas importantes ferramentas na captação de recursos. Revista Filantropia. São Paulo, julho/agosto de 2002. Disponível em: <<http://www.idis.org.br/sobre-o-idis/sala-de-imprensa/idis-na-midia/2002/etica-e-transparencia-duas-importantes-ferramentas-na-captacao-de-recursos/?searchterm=c%C3%A9lia>>. Acesso em 27 de junho de 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Direito fundacional.** São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Fundações privadas e associações. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/servidor_arquivos_est/>. Acesso em 24 de outubro de 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa.** 3.ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social:** aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 6.ed. rev., atual. e ampl. de acordo com o novo Código Civil Brasileiro. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PEREIRA, Rogéria. **Terceiro setor:** aspectos relacionados a elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina. 2006. 44 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina.** Disponível em: <<http://www.tre-sc.gov.br/site/legislacao-e-jurisprudencia/legislacao/constituicao-do-estado-de-santa-catarina/index.html>>. Acesso em 15 de maio de 2009.

SILVA, Viviane da. **Demonstrações contábeis e obrigações tributárias em uma instituição do terceiro setor.** 2009. 79 fls. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

SILVEIRA, Douglas da. **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa**: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. 2007. 140 f. Dissertação (mestrado em contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. **Demonstrações financeiras das fundações de apoio à Universidade Federal de Santa Catarina**: uma análise pré-liminar. Revista FACEF Pesquisa, v. 10, n. 2. Franca, 2º quadrimestre de 2007. Disponível em <http://www.facef.br/facefpesquisa/2007/nr2/v10_nr02_artigo01.pdf>. Acesso em 18 de maio de 2009.

SOARES, Marcos de Abreu. **Auditoria interna aplicada em uma instituição filantrópica hospitalar**. Revista “ConTexto”, v. 7, n. 11. Porto Alegre, 1º semestre de 2007. Disponível em <<http://www.ufrgs.br/necon/n11/2%20Auditoria%20Interna%20-%20Marcos%20de%20Abreu%20Soares.pdf>>. Acesso em 15 de maio de 2009.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: métodos e técnicas**. 1.ed. Florianópolis: Visual Books, 2007.