

Transparência dos custos nas fundações empresariais à luz da ITG 2002

Bruna Teixeira (UFSC) - brunatteixeira@gmail.com

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente (UFSC) - ernesto.vicente@ufsc.br

Resumo:

O Terceiro Setor surgiu como um caminho encontrado pela sociedade civil para preencher lacunas existentes no cumprimento das obrigações sociais do Estado. Nesse âmbito, as empresas privadas encontraram nas Fundações Empresariais um meio de cumprir com seu papel social, investindo recursos privados voluntariamente ou administrando recursos de terceiros. Desta forma, atenta-se para a forma de gestão e transparência da utilização desses recursos. O objetivo desse estudo foi conhecer o nível de transparência dos custos nas Fundações Empresariais pertencentes ao GIFE (Grupo de Institutos e Fundações Empresarias) à luz da ITG 2002. A pesquisa se caracteriza como descritiva, abordagem quantitativa e análise documental. O estudo limitou-se a 11 fundações e abrangeu 319 verificações que possibilitaram identificar o nível de 60% de transparência dos custos nas fundações analisadas. Os resultados demonstram a adequação parcial da norma e a necessidade de maior transparência nas fundações estudadas.

Palavras-chave: *Fundações Empresariais. Transparência. Custos.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Transparência dos custos nas fundações empresariais à luz da ITG 2002

Resumo

O Terceiro Setor surgiu como um caminho encontrado pela sociedade civil para preencher lacunas existentes no cumprimento das obrigações sociais do Estado. Nesse âmbito, as empresas privadas encontraram nas Fundações Empresariais um meio de cumprir com seu papel social, investindo recursos privados voluntariamente ou administrando recursos de terceiros. Desta forma, atenta-se para a forma de gestão e transparência da utilização desses recursos. O objetivo desse estudo foi conhecer o nível de transparência dos custos nas Fundações Empresariais pertencentes ao GIFE (Grupo de Institutos e Fundações Empresarias) à luz da ITG 2002. A pesquisa se caracteriza como descritiva, abordagem quantitativa e análise documental. O estudo limitou-se a 11 fundações e abrangeu 319 verificações que possibilitaram identificar o nível de 60% de transparência dos custos nas fundações analisadas. Os resultados demonstram a adequação parcial da norma e a necessidade de maior transparência nas fundações estudadas.

Palavras-chave: Fundações Empresariais. Transparência. Custos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 Introdução

O Terceiro Setor surgiu como um caminho encontrado pela sociedade civil para preencher lacunas existentes no cumprimento das obrigações sociais do Estado, é formado por Entidades sem fins lucrativos que visam o bem comum. Segundo Olak e Nascimento (2010) apesar de constituição privada, o terceiro setor tem caráter público e finalidade social.

Durante a década de mil novecentos e noventa, assistiu-se ao crescimento do número dessas Entidades, dados emitidos pelo IBGE (2012) demonstram que as fundações e organizações sem fins lucrativos em 2010 totalizavam 290,7 mil entidades, representando 5,2% do total das organizações do país, além disso, empregavam 2,1 milhões de pessoas e contavam com inúmeros voluntários.

As Entidades do Terceiro Setor são regidas pelo Código Civil (Lei 10.406/02) juridicamente constituídas sobre a forma de associação ou fundação. Dentre as fundações estão inseridas aquelas que possuem como mantenedoras empresas privadas. Essas Entidades usufruem de benefícios como imunidade e isenção de impostos e possibilidade de recebimento de recursos públicos, subvenções sociais e doações.

As Fundações respondem por grande parte de projetos sociais, científicos e tecnológicos em todo o mundo e vêm se tornando cada vez mais necessárias para apoiar programas governamentais por meio de parcerias entre o Estado e o Terceiro Setor. (HECKERT e SILVA, 2008). Segundo GIFE (2014), as fundações empresariais investem por volta de R\$ 2,4 bilhões por ano na área social, operando projetos próprios ou viabilizando os de terceiros.

Diante destas informações percebe-se que tal segmento merece atenção quanto à forma de gestão dos recursos e prestação de contas à sociedade. Em se tratando de gestão dos recursos, o conhecimento dos custos é fundamental para melhorar a qualidade dos serviços, fazer uso racional dos recursos e identificar as atividades ou processos que são rentáveis ou não. Já a prestação de contas contribui para a legalidade da organização. Através da transparência se tem

o aumento da confiabilidade, promoção de maiores incentivos à doações e atividades de caridade, além do reconhecimento positivo atribuído à mantenedora. (CONNOLLY, HYNDMAN e MCCONVILLE, 2013).

Apesar disso, pesquisas anteriores como de Zacarias et al (2008) e Sandrim e Fregonesi (2010) demonstram que a gestão de custos é ineficiente ou inexistente nas entidades sem fins lucrativos e que existe um desinteresse por elas em divulgar as demonstrações contábeis (CRUZ 2010, CARNEIRO, OLIVEIRA E TORRES 2011). Desta forma, exigências de registros contábeis vêm aumentando para que a evidenciação dos custos traga mais informações aos gestores e *stakeholders*.

Nesse contexto, em 2012 o Conselho Federal de Contabilidade - CFC divulgou a ITG 2002 que tem por objetivo estabelecer “critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis, além de informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas” (CFC, 2012).

A interpretação de caráter impositivo já para o exercício de 2012 traz um conjunto de obrigações que com sua total adequação proporcionará aos interessados um maior conhecimento da aplicação dos recursos recebidos, do desempenho da Entidade e dos custos envolvidos na atividade dessas organizações.

Segundo Silva et. al. (2011), é por meio das informações contábeis que os gestores consolidam os dados úteis e necessários à tomada de decisão, figurando-se entre elas a gestão de custos que se configuram como um dos principais desafios aos gestores de organizações do terceiro setor.

Desta forma, considerando a importância dos serviços prestados à sociedade, bem como pelo volume de recursos e a necessidade de conhecimento e transparência dos custos nas Fundações Empresariais, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: **Qual o nível de transparência dos custos nas Fundações Empresariais pertencentes ao GIFE à luz da ITG 2002?**

A presente pesquisa tem por objetivo geral conhecer o nível de transparência dos custos nas Fundações Empresariais pertencentes ao GIFE à luz da ITG 2002. Para alcançá-lo foram elaborados os seguintes objetivos específicos: a) Identificar as fundações empresarias do GIFE que divulgam suas demonstrações contábeis em seus sítios eletrônicos; b) Elaborar um *check-list* com os itens de evidenciação dos custos baseado na ITG 2002. c) verificar a adequação do *check-list* elaborado com as demonstrações divulgadas pelas entidades estudadas.

O GIFE - Grupo de Institutos Fundações e Empresas é uma organização sem fins lucrativos que reúne associados de origem principalmente empresarial, familiar e comunitária, que investem em projetos de finalidade pública. É referência no Brasil sobre investimento social privado e vem contribuindo para o desenvolvimento de organizações similares em outros países. Hoje são 130 associados (GIFE, 2014).

Espera-se com este estudo contribuir com a academia, visto a carência de pesquisas nessa área (Almeida e Ferreira, 2007) e a ausência de trabalhos que abordem a recente ITG 2002, além de colaborar com a adequação das Fundações empresariais às normas contábeis para proporcionar informações adequadas aos gestores e demais interessados.

2 Referencial Teórico

O referencial teórico encontra-se relacionado aos temas transparência, aspectos contábeis e custos nas fundações empresariais.

2.1 Transparência nas Fundações Empresariais

O setor privado que até certo momento só estava preocupado em gerar riquezas de forma eficaz, passou a ser um grande precursor da promessa do terceiro setor. As empresas passaram então a ter um papel social responsável, visando a formação de uma imagem positiva da instituição ou mesmo o seu fortalecimento no mercado consumidor a longo prazo (BEVILAQUA, 2013).

Martinelli (2000) aponta ainda que as empresas que praticam cidadania empresarial agregam valor a sua imagem, desenvolvem lideranças mais conscientes e socialmente responsáveis, proporcionam melhoria ao clima organizacional e oferecem satisfação e motivação devido ao aumento da autoestima, e por fim, obtém reconhecimento e orgulho pela participação em projetos sociais.

A valorização da imagem das empresas que praticam ações beneficentes foi evidenciada em pesquisas como de Rico (2004) que demonstrou que nos Estados Unidos 68% dos jovens optariam por trabalhar em empresas que tivessem alguma ação social e 76% dos consumidores preferem produtos que estejam envolvidos com algum projeto social. No Brasil não é diferente, a pesquisa do Instituto Ethos nos anos de 2006 e 2007 mostrou que 77% da população entrevistada tem interesse em saber se a empresa é socialmente responsável e concluiu que a maioria dos brasileiros vê positivamente a contribuição das grandes empresas no social.

Desta forma, com a expansão das fundações empresariais, houve também um crescimento da “preocupação com as partes interessadas da sociedade em relação a controle, transparência, gestão e prestação de contas destas organizações” (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC, 2009, p. 14).

Percebe-se que as organizações cada vez mais estão sendo pressionadas por órgãos estatais (incentivos fiscais), pelos clientes (fidelidade), por fornecedores (ética), por acionistas (transparência), pelos funcionários (motivação), pelos dirigentes (popularidade), pela sociedade (melhoria da imagem), ou seja, todos os *stakeholders* que buscam nas entidades transparência no sentido de atender às expectativas da sociedade mantendo coerência entre o discurso, a prática institucional e a ética nos negócios, (BEVILAQUA, 2013).

No entanto, o que pesquisas vêm demonstrando é que apesar da pressão que vem aumentando sobre a transparência da gestão dessas entidades, discutindo temas como governança e legalidade, as entidades sem finalidade de lucros não se demonstram muito preocupadas com a divulgação de prestação de contas. Filho (2008) analisou as organizações filantrópicas sediadas na capital paulista e constatou que 71,8% das entidades pesquisadas não divulgam regularmente seus relatórios contábeis ao público externo, gerando assimetria informacional e prejudicando o acompanhamento do desempenho das organizações.

Srinivasan (2006) destaca que ser transparente não se limita em divulgar qualquer tipo de informação, já que a informação disseminada deve possuir qualidade e utilidade aos seus usuários. Nesse sentido, a divulgação das demonstrações contábeis das Fundações deve propiciar entendimento, comparabilidade e respaldos à tomada de decisão, para isso deve estar de acordo com os aspectos contábeis específicos do setor.

2.2 Aspectos Contábeis das Fundações Empresariais

A contabilidade tem o objetivo básico de fornecer informações para um conjunto diversificado de interessados nas informações do desempenho econômico financeiro da entidade. Nas organizações sem fins lucrativos não é diferente, talvez nesse âmbito o papel do profissional contábil tenha ainda mais relevância, passa esse profissional a ter obrigação social

e moral de demonstrar à sociedade (a mais afetada por essas instituições) o quanto é dispendioso exercer tais atividades.

Para isso, a contabilidade das fundações empresariais também devem seguir as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas e médias empresas ou as normas completas (IFRS full), comuns às demais empresas, nos aspectos não abordados pelas normas específicas da Contabilidade para organizações do Terceiro Setor.

As primeiras normas a tratarem especificamente da contabilidade do terceiro setor foram: NBC T 10.4 – Fundações e a NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucro (alterada pela Resolução CFC nº 966-2003). Portanto, estas foram revogadas em 2012 pela ITG 2002, ficando atualmente vigente esta última e a NBC TG 07 que trata de Subvenção e Assistência Governamental (alterada pela Resolução CFC nº 1.329-2011).

Por possuírem características e interesses distintos das demais empresas, a contabilidade de Fundações possui peculiaridades na sua evidenciação. O resultado quando positivo não é destinado aos detentores do patrimônio, o lucro e prejuízo é denominado de superávit e déficit por exemplo. As contas de compensação são outro diferencial, através delas a entidade pode controlar transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para melhor evidenciação contábil.

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas Fundações empresariais são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido e a Demonstração dos Fluxos de Caixa, acompanhado as notas explicativas.

Além das práticas supracitadas, as primeiras normas específicas para as fundações, traziam exigências como:

- Evidenciar as contas de receitas e despesas com ou sem gratuidade, de forma segregada;
- Identificar as contas de receitas e despesas por tipo de atividade (como educação, saúde, assistência social e demais);
- Reconhecer em conta do passivo a contrapartida da subvenção, contribuição para custeio e investimento quando não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado;
- As gratuidades devem ser reconhecidas de forma segregada das contas da entidade;
- Divulgação em notas explicativas das isenções tributárias relacionadas com a atividade como se devidas fossem;
- Divulgação dos recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
- Divulgação das subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.

Com a vinda da ITG 2002 os pontos citados permaneceram e foram incluídos outras práticas com vista a informar os interessados sobre a contrapartida que a entidade vem repassando à comunidade, como é o caso de exigir informações das gratuidades praticadas, apresentando dados quantitativos e qualitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos.

Outros itens trazidos na ITG 2002 contribuíram para que as entidades tenham maiores conhecimentos sobre os custos envolvidos nas suas atividades e que possam transparecê-los aos seus *stakeholders*. Pode-se citar nesse contexto o item 20 da norma, onde traz que é devido o reconhecimento em conta de despesa com contrapartida em conta de receita do valor justo da prestação do serviço do trabalho voluntário como se devido fosse.

O não registro desse montante, conforme Pérez (2005 apud SANDRIM E FREGONESI 2010), faz com que os estudos financeiros não sejam comparáveis com as de outras entidades

e, além disso, o reflexo contábil desses fatos contribuiria para uma melhor avaliação dos serviços prestados.

Percebe-se que com normas direcionadas para a realidade das entidades aqui estudadas, a evidenciação dos custos se torna mais evidente, contribuindo para a transparência cada vez mais exigida e para a tomada de decisão dos gestores.

2.3 Gestão de Custos nas Fundações Empresariais

As Fundações Empresarias necessitam de gestão de custos como qualquer outra organização pública ou privada. A gestão de custos nessas entidades, proporciona meios para reduzir gastos, eliminar desperdícios, priorizar serviços a serem oferecidos, conhecer o resultado de cada projeto, implantar controles internos e assim por diante.

A contabilidade nesse contexto é ferramenta essencial. Como esclarece Marion (1998) a contabilidade é o instrumento que auxilia a administração a tomar decisão, pois coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios que contribuem para a tomada de decisão.

Informações como o superávit ou déficit do exercício, custo dos serviços prestados e orçamento de gastos são exemplos do conjunto de informações que a contabilidade pode gerar a fim de atender os gestores dessas organizações. Logo, Leal e Medeiros (2009) ressaltam a importância do conhecimento dos custos nessas entidades, por ela propiciar aos gestores informações valiosas para o mapeamento de todos os gastos e também, para um segundo momento, decidir um sistema de custeio que mais se adapta a estrutura e aos projetos desenvolvidos pela organização.

Através de um levantamento bibliográfico foram encontrados alguns estudos que pesquisaram sobre gestão de custos nas entidades sem fins lucrativos.

Título	Autor/Ano	Objetivo	Conclusões
A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser	Gabriel Moreira Campos, 2005	Identificar os instrumentos de gestão utilizados pela Fundação Otacílio Coser	Os relatórios e livros contábeis não são utilizados no processo de tomada de decisão, o que é feito com base em registros extra contábeis elaborados com base em regime de caixa.
Proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor: aplicação do custeio integral em uma instituição de longa permanência de idosos	Zacarias et al (2008)	Apresentar uma proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor, utilizando o Custeio Integral	Identificado os custos presentes na entidade. Verificou-se o desconhecimento dos gestores sobre essa informação.
Estudo de caso sobre os custos de saúde e seus impactos em uma instituição filantrópica de amparo ao idoso	Fonsechi et al (2009)	Identificar quais os itens que compõem os custos de saúde numa instituição filantrópica e sua relevância perante os gastos totais	Verificado a representatividade de 50% dos custos sobre os gastos gerais. Observado também a falta de gestão de custos nessa entidade.
A Gestão de Custos no Terceiro Setor: um estudo de caso	Longo, Leal e Medeiros (2009)	Verificar de que modo a gestão de custos poderá contribuir para o processo decisório nas organizações do terceiro setor, especificamente na formação do preço de venda em uma associação “Arte Transformando	A organização objeto de estudo não utiliza os controles dos custos para formação do preço de venda de seus produtos, ocasionando margem de contribuição negativa que poderá afetar a sustentabilidade da organização. Além disso, os resultados apontam para a relevância da gestão de custos na tomada de decisão gerencial na organização.

		Jovens” localizada em Capinópolis-MG	
Apuração, mensuração e análise dos custos de entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto	Sandrim e Fregonesi (2010)	Analisar os custos de três entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto-SP.	Foi conhecido os gastos e mensurado as doações. Além disso, os autores ressaltam a importância da contabilização das doações recebidas em produtos e serviços para conhecer o custo efetivo da prestação da prestação de serviços, contabilização que não era realizada na maioria dos casos.

Fonte: Os autores

Quadro 1 – Estudos sobre informações gerenciais nas Entidades sem fins lucrativos

Pode ser observado que são poucos os estudos que abordam o tema e que apesar da importância das informações gerenciais dos custos para as entidades filantrópicas, essa prática é desconhecida pelos seus gestores, que não utilizam a contabilidade como suporte à tomada de decisão. Derntl (2007 *apud* JACARIAS et. al. 2008) justifica essa realizada pelo fato dos gestores utilizarem de uma administração amadora, por falta de preparo, o autor ainda chama atenção que aí pode estar justamente o maior entrave para a sobrevivência dessas organizações.

3 Metodologia

O objetivo da pesquisa foi conhecer o nível de transparência dos custos nas Fundações Empresariais pertencentes ao GIFE à luz da ITG 2002, se caracterizando como um estudo descritivo.

A transparência é definida como a disponibilidade adequada da informação dos custos aos usuários externos das fundações empresariais. Para avaliar se a informação é adequada, realizou-se a verificação da conformidade com a norma específica do setor, ou seja, a ITG 2002.

A abordagem utilizada vale-se do levantamento de quantidades de itens evidenciados que foram quantificados tanto na coleta dos dados quanto no tratamento dos resultados, caracterizando uma abordagem predominantemente quantitativa (RICHARDSON, 2008).

Os procedimentos metodológicos adotados começam com uma pesquisa bibliográfica, para construir a base teórica sobre transparência nas fundações empresarias, custos e normas contábeis específicas do setor. Após realizado a análise bibliográfica os dados foram levantados por meio de análise documental (GIL, 2002), através do acesso aos sítios eletrônicos das fundações para obter as demonstrações contábeis que serviram de base para realizar a pesquisa.

A população é composta por 130 fundações empresarias pertencentes ao GIFE (Grupo de Instituto e Fundações Empresariais), organização sem fins lucrativos que reúne associados que investem em projetos de finalidade pública. A escolha respaldou-se na representatividade financeira dessas organizações. Segundo IPEA (2014 *apud* GIFE 2014) o montante destinado pelos associados equivale a 20% do que o setor privado nacional destina à área social - cerca de R\$ 5,7 bilhões.

A amostra foi escolhida através de um método não probabilístico, utilizando-se amostragem acidental (GIL, 2002). A amostra limitou-se a 11 fundações que publicaram as demonstrações contábil do ano de 2012 ou 2013 (escolheu-se para a análise o último disponível), pois das associadas apenas 36 são classificadas como fundações empresariais. Portanto esse estudo contempla a análise das demonstrações contábeis das fundações demonstradas no quadro 2 com o respectivo ano da demonstração contábil analisada.

n°	Nome Fundação Empresarias	Ano analisado
1	Fundação Arcelor Mittal Brasil	2012
2	Fundação Banco do Brasil	2013
3	Fundação Bunge	2012
4	Fundação Iochpe	2012
5	Fundação Projeto Pescar	2013
6	Fundação Telefônica	2012
7	Fundação Vale do Rio Doce de Habitação e Desenvolvimento Social	2012
8	Instituto Camargo Corrêa	2012
9	Instituto Natura	2012
10	Instituto Ronald McDonald	2013
11	Instituto Souza Cruz	2012

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Quadro 2 – Amostra da Pesquisa

Para a coleta dos dados foi elaborado um *check-list* com 29 itens de evidenciação contábil baseado na ITG 2002 divididas em 3 blocos, conforme a norma é apresentada: Demonstrações Contábeis (9 itens), Registros Contábeis (10 itens) e Divulgação (10 itens). Os dados foram tabulados em 1 (um) se a Entidade apresenta a informação e 0 (zero) se não apresenta. Com isso, pode ser calculado o nível de transparência dos custos, o qual foi obtido realizando a proporção de informações apresentadas em relação ao total de itens obrigatórios.

Não foi atribuída qualquer pontuação quando não cabia à fundação executar a prática. Para as Fundações que não receberam subvenção naquele exercício, não foi atribuído pontuação.

Quando as organizações não disponibilizaram informações que seriam essenciais para análise da conformidade da divulgação foi atribuído 0 (zero) aos itens a elas relacionados pois deixaram de transparecer aos interessados essa informação. Como exemplo, se a fundação não divulgou a demonstração do resultado, para o item “Os registros contábeis evidenciaram as contas de despesas, com ou sem gratuidade de forma segregada? ”, foi atribuído 0 (zero).

Uma limitação do estudo está relacionada com a análise dos dados, que foi elaborada com base na legislação específica, mas que não abrange necessariamente todos os aspectos sugeridos pelas normas, mas apenas os que são verificáveis nas demonstrações contábeis.

4 Análise dos Resultados

Após o levantamento dos dados e realizado os procedimentos metodológicos apresentados anteriormente, os resultados obtidos são os expostos a seguir. O primeiro bloco analisado foi o que trata da publicação das peças contábeis no sítio eletrônico das fundações, conforme tabela 1.

Vale ressaltar que a sigla IE (item evidenciado) corresponde a quantidade de fundações que evidenciaram o item, ao contrário, a sigla INE (item não evidenciado) trata daquelas que não se adequaram ao item.

Tabela 1 – Demonstrações Contábeis

Nº	Item analisado	IE (1)	%	INE (0)	%
1	Balanço Patrimonial	11	100%	0	0%
2	Demonstração do Resultado	10	91%	1	9%
3	Demonstração da Mutação do Patrim�nio Líquido	9	82%	2	18%
4	Demonstração dos Fluxos de Caixa	9	82%	2	18%
5	Notas Explicativas	10	91%	1	9%
6	Balanço Patrimonial comparativo	11	100%	0	0%
7	Demonstração do Resultado comparativo	10	91%	1	9%
8	Demonstração da Mutação do Patrim�nio Líquido comparativo	9	82%	2	18%
9	Demonstração dos Fluxos de Caixa comparativo	9	82%	2	18%
	Evidenciação Média	9,7	89%	1,2	11%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Quanto a apresenta o comparativa das demonstra es contábeis como determinam as normas brasileiras de contabilidade e reforça a ITG 2002, 100% das funda es apresentaram o balanço patrimonial comparativo, 91% disponibilizaram em seu sítio eletrônico a demonstra o do resultado comparativo e notas explicativas e 82% divulga as demonstra es da muta o do patrim nio líquido e dos fluxos de caixa, ambos comparativos.

Importante destacar que a demonstra o do resultado abrangente não está abordada na ITG 2002, razão pela qual não comp s a análise supracitada, portanto, verificou-se que duas funda es preocupam-se em divulgar essa demonstra o que passou a ser obrigatória para as demais empresas de acordo com a Resolu o CFC n  1.185/09 e o CPC 26. O mesmo ocorreu com a demonstra o de valor adicionado, o qual apresenta os valores gerados pela entidade e expressa a aplica o dos recursos captados, apesar de obrigatório somente para as companhias de capital aberto, uma funda o apresentou a referida demonstra o.

O  ndice geral de transparência das demonstra es contábeis conforme exigido pela ITG 2002 foi de 89%. Na pesquisa de Zittei, Politelo e Sacripin (2013), o  ndice encontrado de evidencia o média das demonstra es contábeis foi de 21% em um outro grupo de entidades do terceiro setor. Diante disso, pode-se afirmar que as funda es empresárias estão mais interessadas em divulgar suas informa es contábeis do que outras entidades do mesmo setor.

O segundo bloco foi sobre os registros contábeis, abordando aspectos de reconhecimento dos custos e despesas nas demonstra es contábeis. Os resultados encontrados estão expostos na tabela 2 a seguir.

Tabela 2 – Registros Contábeis

Nº	Item analisado	IE (1)	%	INE (0)	%
10	As despesas estão reconhecidas respeitando o regime contábil de competência?	10	91%	1	9%
11	As despesas com gratuidade estão reconhecidas?	10	91%	1	9%
12	Os registros contábeis evidenciaram as contas de despesas, com ou sem gratuidade de forma segregada?	1	9%	10	91%
13	As contas de despesas estão separadas por tipo de atividade? (ex. educa�o, saúde, assistência social)	0	0%	11	100%

14	As contas de despesas decorrentes de doações, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção através de convênios, editais, contratos, termos de parceria, e outros instrumentos, para aplicação específica estão registradas em contas próprias, segregadas das contas da Entidade?	6	55%	5	45%
15	Foram constituídas provisões para perdas esperadas?	6	55%	5	45%
16	As bolsas de estudos estão reconhecidas pelo valor da mensalidade efetivamente praticada?	na	na	na	na
17	O trabalho voluntário está reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se estivesse ocorrido o desembolso financeiro?	1	9%	10	91%
18	Foi aplicado aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000 que trata da redução ao valor recuperável de ativos, se não, foi divulgado em NE?	4	36%	7	64%
19	Os custos e despesas com as subvenções estão sendo reconhecidas conforme a realização da despesa?	4	50%	4	50%
	Evidenciação Média	4,6	44%	6	56%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Conforme a tabela 2, 91% reconhecem suas despesas (custos) pelo regime de competência e reconhecem as despesas com gratuidade. No entanto, outros 91% não segregam as despesas entre com e sem gratuidade, nem reconhecem o trabalho voluntário na demonstração do resultado como determina a norma. Nenhuma das fundações observadas separam as despesas por tipo de atividade e metade delas reconhecem os custos e despesas com subvenções conforme a realização da receita.

O nível geral de transparência nas informações dos custos conforme seu adequado reconhecimento foi de 44%, pode-se considerar baixo visto a importância da divulgação aos *stakeholders* da aplicabilidade dos recursos e de como o pouco conhecimento do gestor sobre os custos pode fragilizar a administração da entidade.

O terceiro bloco analisado é sobre a divulgação, ou seja, o que a ITG 2002 obriga constar em notas explicativas, limitado às informações sobre custos.

Tabela 3 – Divulgação

Nº	Item analisado	IE (1)	%	INE (0)	%
20	Critério de apuração das despesas gerais	10	91%	1	9%
21	Critério de apuração das despesas com gratuidade	6	55%	5	45%
22	Critério de apuração das despesas com doação	6	55%	5	45%
23	Critério de apuração das despesas com subvenção	6	55%	5	45%
24	Critério de apuração das despesas com contribuição	6	55%	5	45%
25	Critério de apuração das despesas com aplicação de recursos	5	45%	6	55%
26	Valores de Isenções tributárias se devidas fosse	0	0%	11	100%
27	Os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil ou econômica	8	73%	3	27%
28	Divulgação de forma segregadas das despesas com gratuidades praticadas	5	45%	6	55%

29	Informações de serviços voluntários obtidos segregados por atividade	0	0%	11	100%
Evidenciação Média		5,2	47%	5,8	53%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Conforme demonstrado na tabela 3, os critérios de apuração das despesas gerais são divulgados por quase todas as entidades, portanto, os demais critérios são divulgados de modo geral somente por metade delas. Observa-se que a divulgação sobre os valores de isenções tributárias que já era exigida pela NBC T – 10.19 não foram realizadas por nenhuma das fundações, assim como as informações sobre os serviços voluntários que também não foram mencionados por nenhuma entidade.

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, e possibilitam elucidar pontos que somente analisando as peças contábeis não é possível, visto a relevância das informações que devem constar em notas explicativas, o nível de evidenciação de 47% não é satisfatória.

Na sequência, foram analisados os três blocos e encontraram-se o nível máximo e o nível mínimo de transparência nos custos das fundações.

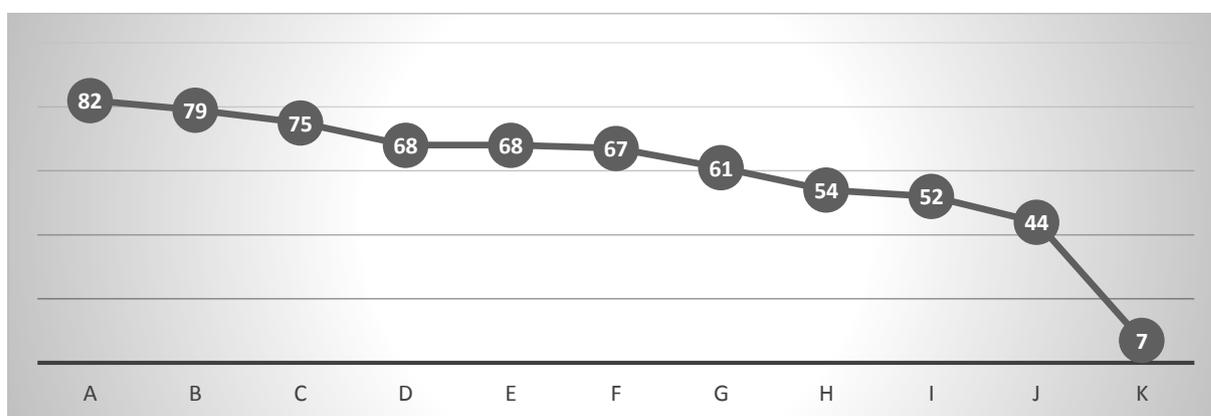
Bloco de Análise	Média	Máxima	Mínima
Demonstrações Contábeis	89%	100%	22%
Registros Contábeis	44%	60%	30%
Divulgação	47%	80%	0%
Índice Geral	60%	80%	17%

Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Quadro 3 – Estatística descritiva do nível de transparência dos custos

Houve fundação que disponibilizou todas as demonstrações contábeis exigidas pela ITG 2002 de modo comparativo em seu sítio eletrônico, e o mínimo divulgado por uma fundação foi de 22% das demonstrações exigidas. O nível máximo no que tange aos registros contábeis foi de 60% e o mínimo de 30%, pouco se distanciou da média de 44%. A fundação que obteve o nível de 0% na divulgação se deu por não disponibilizar as notas explicativas, não pontuando assim, em nenhum item desse bloco.

Em análise individual por fundação identificou-se como maior nível geral 82%, em contraponto o menor nível encontrado foi de 7%, como pode ser observado na figura 1.



Fonte: Dados da pesquisa, 2014.

Figura 1 – Índice Geral de Transparência dos Custos por Fundação

A empresa denominada nesse estudo de K, apresentou somente o balanço patrimonial dentre as demonstrações obrigatórias, com isso evidenciou-se a falta de transparência no que tange a evidenciação dos custos ao omitir informações importantes contidas nas demais demonstrações, o que lhe garantiu o pior nível entre suas similares.

É importante destacar que as fundações analisadas são submetidas à auditoria independente e constam em notas explicativas que se adequaram à ITG 2002. Nota-se portanto, que adequação foi parcial em todas as fundações por deixarem de atender alguns itens obrigatórios.

5 Considerações Finais

Uma das formas que as empresas têm de cumprir com seu papel social é através das Fundações Empresariais, cuja finalidade é investir recursos privados voluntariamente ou administrar recursos de terceiros para projetos sociais que visam o bem comum.

A preocupação neste estudo foi verificar o nível de transparência no uso desses recursos através da análise da evidenciação dos custos à luz da ITG 2002 - norma em vigor que regulamenta o registro e divulgação da movimentação financeira das entidades sem fins lucrativos.

Da população inicial de 130 organizações pertencentes ao GIFE, 36 são classificadas como fundações empresariais, das quais apenas 11 divulgam em seu sítio eletrônico suas demonstrações contábeis. Pode-se perceber assim, o baixo índice de divulgação, onde apenas 30% preocupam-se com a transparência da prestação de conta. Essa afirmação valida pesquisas anteriores que afirmam o baixo interesse das entidades filantrópicas pela transparência (CRUZ 2010, CARNEIRO, OLIVEIRA E TORRES 2011).

Da amostra então selecionada, aplicou-se um *check-list* contendo 29 itens de observação, desta forma, foram realizadas 319 verificações que possibilitou atingir o objetivo do estudo e responder a pergunta da pesquisa: Qual o nível de transparência dos custos nas Fundações Empresariais pertencentes ao GIFE à luz da ITG 2002?

O nível encontrado foi de 60%, ou seja, as fundações atendem parcialmente às exigências da ITG 2002. No bloco que tratou sobre as demonstrações contábeis, obteve-se o nível 89%, o maior dentre eles, percebendo que existe a preocupação na divulgação das demonstrações dentre a amostra selecionada.

Portanto, como visto na literatura não basta divulgar, as informações devem ser úteis e estarem de acordo com as normas contábeis para possibilitar comparação e melhores análises. Para isso, o segundo bloco tratou dos registros contábeis, o nível encontrado foi de 44% e o último bloco, sobre divulgação dos custos em notas explicativas atingiu o nível de 47%, demonstrando que apesar de constar nas notas explicativas que a ITG 2002 foi adotada sua aplicação não foi em totalidade.

Os resultados demonstram a necessidade de maior transparência nas fundações empresariais, visto que a minoria se preocupa com a divulgação de informações contábeis. Importante destacar também a falta de conformidade com a norma que é específica do setor.

Vale destacar, que os resultados desta pesquisa não devem ser generalizados em virtude do número reduzido da amostra. Recomenda-se para futuras pesquisas aumentar a amostra e tentar identificar a razão pela falta de adequação à norma e verificar se as fundações empresariais utilizam-se de outras formas para prestação de contas à sociedade e gerenciamento dos custos de suas atividades.

6 Referências

ALMEIDA, M. C.; FERREIRA, E. S. **Terceiro setor: prestação de contas e suas implicações.** Horizonte científico. v. 1, n. 1, p. 1-22, 2007.

BEVILAQUA, S. **Transparência para Gerar Confiança: As Fundações Empresariais e a Divulgação dos seus Relatórios Anuais.** XXXVII Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, 2013.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser.** IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, 2005

CARNEIRO, A. de F.; OLIVEIRA, D. de L.; TORRES, L. C. **Accountability e a prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade.** Sociedade, contabilidade e gestão. v. 6, n. 2, p. 90-105, jul./dez., 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC T 10.4 – Fundações.** Brasília: CFC, 2000.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucro.** Brasília: CFC, 2000.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamentais.** Brasília: CFC, 2010.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade. **ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros.** Brasília: CFC, 2012.

CONNOLLY, C., HYNDMAN, N. MCCONVILLE, D. **UK charity accounting: An exercise in widening stakeholder engagement.** British Accounting Review 45(1): 58-69, 2013.

CRUZ, C. V. O. A. **A relevância da informação contábil para os investidores sociais privados de entidades do terceiro setor no Brasil: Uma investigação empírica.** 2010. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

FILHO, M. A. F. M. **Transparência e Opacidade no Terceiro Setor: A divulgação Financeira de Organizações Filantrópicas.** XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRUPO DE INSTITUTOS E FUNDAÇÕES E EMPRESAS. **O GIFE.** 2014. Disponível em: <<http://www.gife.org.br/ogife.asp>>

HECKERT, C. R.; SILVA, M. T. da. **Qualidade de Serviços nas Organizações do Terceiro Setor.** Revista Produção ABEPRO. Versão online. v. 18, n. 2, p. 319-330. 2008

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As Fundações Privadas e as Associações sem fins lucrativos no Brasil 2010**. Estudos e Pesquisas Informações Econômicas. IBGE: Rio de Janeiro, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. Guia das melhores práticas de governança para fundações e institutos empresariais. São Paulo: IBGC, 2009.

LONGO, C.; LEAL E. A.; MEDEIROS, C. **Gestão de Custos em Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso**. 2009. Disponível em:
< <http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/797.pdf>> acesso em: mai/2014.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINELLI, A. C. **Empresa-cidadã: uma visão inovadora para uma ação transformadora**. In: IOSCHPE, E. B. (Org.). 3º setor: desenvolvimento social sustentado. São Paulo: Paz e Terra, 2000, p. 81-88.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. Ed. São Paulo: Atlas 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICO, E. M. **A responsabilidade social empresarial e o estado: uma aliança para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo em Perspectiva, São Paulo, v. 18, n.4, p. 73-82, out./dez. 2004.

SANDRIN, M. F.; FREGONESI, M. S. F. A. **Apuração, mensuração e análise dos custos de entidades filantrópicas de Educação Infantil de Ribeirão Preto**. XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, 2010.

SILVA, M. A. et al. **Precificação em organizações do terceiro setor**. XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro, 2011.

SRINIVASAN, Suraj. **Corporate Transparency Improves For Foreign Firms in U.S. Markets**. Harvard Business School. Newsletter. May, 2006

ZACARIAS, F. L. B. et. al. **Proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor: aplicação do custeio integral em uma instituição de longa permanência de idosos**. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba, 2008

ZITTEI, M. V. M.; POLITELO, L.; SCARPIN, J. E. **Nível de evidenciação contábil das organizações do terceiro setor**. Anais... São Paulo: USP, 2013.