

Divulgação de informações de natureza econômico-financeira: um estudo comparativo entre fundações ambientais da Espanha e do Brasil

Myron Palhano Galvão Sobrinho, Universidade Federal de Alagoas,
myron_72@hotmail.com

Ana José Bellostas Pérez Grueso, Universidad de Zaragoza (Espanha),
bellosta@unizar.es

Erica Xavier de Souza, Universidade Federal de Alagoas,
exsouza@yahoo.com.br

Ana Paula Ferreira da Silva, Faculdade Boa Viagem/Faculdade Santa Catarina,
anapafesilva@hotmail.com

RESUMO

Este estudo busca colaborar no processo de melhoria das informações mediante análise da natureza econômico-financeira publicadas pelas fundações ambientais espanholas e brasileiras em suas páginas web. Visando atender às necessidades de seus stakeholders, e considerando a Internet como representante de um meio de comunicação rápido, ágil, dinâmico e cada vez mais acessível a um grande setor da sociedade. Para tanto, foram pesquisadas 79 entidades, sendo: 40 de origem espanhola e 39 de origem brasileira, através da qual publicaram voluntariamente ou fizeram referência a algum conteúdo de natureza econômico-financeira em seus sites. As descobertas da pesquisa revelaram: a) apesar de todas as vantagens proporcionadas pela Internet, esta ferramenta de comunicação ainda não é utilizada de maneira massiva pelas fundações ambientais espanholas e brasileiras, pois 37,3% (47 de 126) das entidades selecionadas para este estudo não dispõe de uma página web; b) mesmo as fundações obrigadas legalmente a manter uma contabilidade, elaborar anualmente as Demonstrações Contábeis e prestar informações suficientes a qualquer cidadão interessado, 92,4% (71 de 79) das Organizações selecionadas neste trabalho não publicam voluntariamente em suas páginas webs nenhum tipo de conteúdo de natureza econômico-financeira.

Palavras-Chave: Informação econômico-financeira; Terceiro setor; Internet.

1. INTRODUÇÃO

Com a reestruturação administrativa do Estado, denominado como Primeiro Setor, muitas atividades foram delegadas a terceiros, Organizações não Lucrativas (ONL), permitindo o crescimento e fortalecimento deste setor, conhecido também como Terceiro Setor. Segundo análise publicada pela Fundação BBV 2000, na Espanha, o Terceiro Setor é formado por mais de 250 mil entidades, cerca de 26 milhões de ingressos em contas, aproximadamente 11 milhões de pessoas associadas, um milhão de voluntários dedicando mais de quatro horas semanais colaborando nas atividades do setor, mais de 475 mil empregos remunerados a tempo completo e despesas operativas que representam 4% do PIB (Produto Interno Bruto). Além disso, se estima, a cada ano, a criação de 10 mil novas associações e fundações na Espanha.

Na economia brasileira a importância destas entidades se tornou cada vez mais evidente por causa do seu crescimento, bem como pelos serviços prestados à sociedade. De acordo com dados publicados em 2002 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), existe aproximadamente 276 mil organizações oficialmente cadastradas, onde 62% foram criadas a partir do ano de 1990, cerca de 1,5 milhões de pessoas empregadas e 19,7 milhões de voluntários.

O Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002 de 10/01/02) menciona duas formas jurídicas de ONL: 1) As Fundações que tem sua origem em um patrimônio ou conjunto de bens e 2) As Associações que se originam da vontade de um grupo de pessoas unidas por uma causa ou objetivos sociais comuns. Na Espanha, estes conceitos são semelhantes. Contudo, neste estudo, pretende-se trabalhar apenas com as Fundações.

De acordo com a Legislação Espanhola (Lei 50/2002, de 26/12/02, *Ley de Fundaciones*), segundo se estabelece "...as organizações constituídas sem ânimo de lucro que, por vontade de seus criadores têm afetado de modo duradouro seu patrimônio à realização de fins de interesse geral." e estão amparadas pelo Art. 34.1 da Constituição Espanhola.

Ressaltando a Lei acima, as Fundações proporcionam e fomentam modelos alternativos de sociedade, geram debate social, lançam propostas inovadoras, suprem carências sociais, protegem a qualidade de vida, contribuem com vozes diferentes, atuam como grupos de pressão. Elas são definitivamente, um termômetro social medindo, o adequado ou não, em relação às políticas impulsionadas pelos governos, empresas e outros.

Em virtude do reconhecimento e da posição de referência conquistada, houve também um incremento da demanda por mais transparência nas suas atividades e questionamentos sobre a eficiência dos seus "mecanismos de controle". Talvez explicados pelas denúncias de más práticas, como também pelos escândalos acontecidos com as seguintes organizações: Associação Espanhola Contra o Câncer (1998), Fundação ANDE (2000), a Fundação Sabera (2002), Comitê Espanhol de UNICEF (2003).

No caso brasileiro, há constância de casos de políticos com corrupção, criados por supostas "ONGs", para servir de destino ilegal de recursos públicos. Todavia, mesmo estes episódios representando estatisticamente uma porcentagem ínfima, tiveram grande repercussão na opinião pública devido à natureza e essência dessas organizações.

Considerando o papel informativo da Contabilidade, neste panorama, percebe-se a contribuição dela com relação ao quadro atual das organizações do terceiro setor, elevando a qualidade da informação contábil, fornecendo informações que refletem a realidade dessas entidades e incentivando a utilização dessas informações pelos administradores, na busca de uma gestão mais eficiente e eficaz.

Diante do exposto, esta pesquisa busca colaborar no processo de melhoria das informações, mediante análise através das fundações ambientais espanholas e brasileiras pela sua natureza econômico-financeira publicada em suas páginas webs com a finalidade de atender às necessidades de seus *stakeholders*¹, considerando a Internet como um meio de comunicação rápido, ágil, dinâmico e cada vez mais acessível a um grande setor da sociedade.

Baseado nos conteúdos anteriores e em conformidade com a Legislação Espanhola² a obrigação das fundações é prestar contas anualmente e manter uma contabilidade ordenada, permitindo desta forma, um acompanhamento cronológico das operações realizadas. Tem o intuito de obter uma imagem fiel do patrimônio, do resultado e da situação financeira, além de prestar informações suficientes de seus fins e atividades com a finalidade de ser conhecidas pelos seus beneficiários e interessados, bem como utilizar as Normas Brasileiras de

¹ Termo em inglês utilizado para referir-se a todas as pessoas ou entidades, que de alguma maneira, podem ser ou são afetadas pelas atividades de uma organização.

² Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Contabilidade³. Preceitos os quais, estabelecem para as entidades sem fins lucrativos evidenciar as Demonstrações Contábeis através da imprensa, oficial ou privada, em qualquer de suas modalidades e colocá-las a disposição dos diversos usuários.

Este trabalho foi conduzido com o propósito de responder a seguinte pergunta, constituída como nosso problema de pesquisa: Ainda que, obrigadas legalmente a prestar contas anualmente, elaborar demonstrativos contábeis e depositá-los em registros de acesso público, as fundações ambientais, tanto espanholas como brasileiras, publicam em seus *sites* informações de natureza econômico-financeira?

Por último, espera-se com a presente pesquisa, a contribuição para com o conhecimento e discussão sobre a contabilidade das ONL'S, a fim de ser utilizada como elemento chave para melhorar os mecanismos de controle e administração com o propósito de garantir a transparência.

É importante ressaltar para este estudo que foram inclusas apenas as ONL'S com personalidade jurídica de natureza privada titulares de uma página web na Internet. Considerando a área de atividade, a pesquisa foi realizada com instituições cujas ações são relacionadas à defesa da natureza e preservação do meio ambiente, denominadas de fundações ambientais. Atendendo a localização geográfica, estas entidades estão localizadas em dois Países (Espanha e Brasil) e se encontravam inscritas em janeiro de 2009 nos registros públicos citados no item 3.2 deste artigo.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Na revisão bibliográfica a seguir, abordam-se três temas de fundamental importância para o cenário realizado pela pesquisa: Normativas Contábeis aplicadas as Fundações, Internet e *Accountability*.

2.1 NORMATIVA CONTÁBIL ESPANHOLA

As Fundações espanholas, de uma forma geral, estão sujeitas a uma Lei básica nacional (Lei Estatal 50/2002, de 26 de dezembro). Todavia, dependendo da Comunidade Autónoma onde estejam realizando suas atividades, em concreto, Cataluña, Galicia, Canarias, País Vasco, Madrid, Castilla y León y Valencia, estão sujeitas a outras leis regionais próprias, em matéria de Fundação. Estes regulamentos não serão objeto do nosso estudo.

Quanto às obrigações contábeis, os principais procedimentos relativos à prestação anual de contas são:

Lei 50/2002 - Art. 25: As fundações estatais e todas aquelas outras que não tenham uma legislação autónoma específica em matéria contábil, vem obrigadas pelas Normas de Adaptação do Plano Geral de Contabilidade e Normas de Informação Orçamentárias de Entidades Sem Fins Lucrativos a manter uma contabilidade por partidas dobradas e ainda de acordo com estas normas, apresentar um plano de atuação perante o *Protectorado* (Conselho de Administração).

As principais características seriam as seguintes: a) as fundações deverão manter um Livro Diário e um Livro de Inventários e Contas Anuais; b) as contas anuais deverão ser aprovadas no prazo máximo de seis meses desde o fechamento do exercício pelo Patronato da fundação; c) as fundações poderão formular suas contas anuais nos modelos simplificados quando cumprirem alguns requisitos estabelecidos pela legislação específica.

³ NBCT-10.19 - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas para Entidades sem fins lucrativos.

Regime Simplificado de Contabilidade: De acordo com o Real Decreto 296/2004, de 20 de fevereiro, pode ser aplicado pelas fundações um regime simplificado da contabilidade, quando ao fechamento do exercício, se cumpram pelo menos duas das seguintes circunstâncias: a) o total do ativo não supere 150.000 euros; b) o total do volume anual de receitas líquidas seja inferior a 150.000 euros; c) o número médio de trabalhadores empregados durante o exercício não seja superior a 05;

Auditoria Externa: existe obrigação de submeter à auditoria externa as contas anuais de todas as fundações nas quais, na data de fechamento do exercício, concorram pelo menos duas das circunstâncias seguintes: a) o total do ativo supere 2.400.000 euros; b) a receita líquida anual seja superior a 2.400.000 euros; c) o número médio de trabalhadores empregados durante o exercício seja superior a 50.

Em relação às circunstâncias assinaladas nos parágrafos anteriores, estas só se aplicarão quando uma fundação, na data de encerramento do exercício, passe a cumprir duas das citadas circunstâncias, ou no caso de deixar de cumpri-las, tal situação unicamente produzirá efeitos quando se repetir por dois exercícios consecutivos:

Outros Procedimentos aplicados: a) as contas anuais serão aprovadas pelo Patronato da fundação e apresentar-se-ão ao Protetorado dentro dos dez dias úteis seguintes a sua aprovação; b) o Patronato elaborará e remeterá ao Protetorado, nos últimos três meses de cada exercício, um plano de atuação, através do qual fiquem evidenciados os objetivos e as atividades previstas a se desenvolver durante o exercício seguinte; c) correspondem ao Registro de Fundações de competência estatal as funções relativas ao depósito de contas e a legalização dos livros das fundações de competência estatal.

2.2 - NORMATIVA CONTÁBIL BRASILEIRA

A legislação básica aplicada ao terceiro setor, em especial às fundações é:

- a) Lei 11.638 de 28/12/07. Alterou a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas);
- b) NBCT-10.19- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de 18/04/2000;
- c) Lei 10.406 de 10/01/2002 - Código Civil Brasileiro;

d) **Lei 11.638 de 28/12/07:** Através desta Lei foram aprovadas grandes alterações reconhecidas como: “A Reforma Contábil Brasileira”. Entraram em vigor a partir de janeiro de 2008, com o objetivo de adequar as Demonstrações Contábeis aos padrões internacionais de contabilidade do IASB - *Internacional Accounting Standard Boards*, seguindo como modelo do IFRS - *Internacional Financial Reporting Standars*. Dentre as principais alterações se destaca: a) mudanças na estrutura do Balanço Patrimonial, com a criação de novos grupos de contas; b) substituição do Relatório DOAR. (Demonstração de Origem e Aplicação de recursos) pelo fluxo de caixa; c) inclusão da Demonstração Valor Adicionado (EVA) no conjunto das Demonstrações Contábeis e outros. Conforme acontecimento atual no Brasil, o processo de convergência das normas contábeis, ocorreu nos países integrantes da União Européia, entre os anos 2000 e 2005. Estas mudanças são consideradas pelos especialistas como benéficas, pois deixarão o mercado brasileiro mais atrativo, com maior transparência contábil e conseqüentemente aumentará a segurança dos investidores e analistas.

A aplicação da Normativa Contábil para o terceiro setor no Brasil está nos capítulos relacionados à duração do exercício social, na obrigatoriedade de elaborar as Demonstrações Contábeis baseadas nos registros da entidade bem como a demonstração com clareza da situação patrimonial e as mudanças ocorridas durante o exercício.

Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica (NBCT-10.19) - emitidas através da Resolução de n° 877/00 de 18/04/2000 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC): Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos

componentes e variações patrimoniais, de estruturação das Demonstrações Contábeis e as informações mínimas divulgadas nas Notas Explicativas das ONL'S.

As principais características quanto ao registro e prestação de contas são as seguintes:

a) aplicam-se às ONL'S os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações e Comunicados Técnicos, editados pelo CFC; b) devem elaborar as seguintes Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superavit ou Déficit do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e Demonstração de Origem e Aplicação dos Recursos, que serão complementadas pelas Notas Explicativas e quanto à divulgação, esta deverá ser através da imprensa, oficial ou privada, em qualquer de suas modalidades e colocadas a disposição dos diversos usuários.

Lei 10.406 de 10/01/2002- Código Civil Brasileiro: Com ele foram aprovados os procedimentos de prestação de contas e atribuição de responsabilidade de contadores, pessoas componentes dos órgãos de governo e representantes das organizações. É de responsabilidade dos Estados, através dos Ministérios Públicos (MP) de fiscalizar as Fundações e no caso de detectar alguma irregularidade, estes tem poderes de abrir uma investigação, se necessário, assim como defender o patrimônio, caso em perigo de liquidação.

Quanto à prestação de contas, cada MP estadual estabelece suas normas. Em, São Paulo, por exemplo, onde está localizada a maioria das fundações expostas em nossa amostra de pesquisa, as exigências para o exercício social 2007, aplicadas no ano de 2008, de acordo com a Resolução n° 004, de 07 de fevereiro de 2008 do MP/SP, foram às seguintes: a) os relatórios devem ser entregues à Promotoria de Justiça pelas Fundações até o ultimo dia do mês de junho de 2008 (art. 2); b) a Promotoria poderá solicitar informações complementares à fundação ou aos responsáveis pela sua administração, relacionadas a atos ou períodos específicos, sempre que o considerar necessário, seja por via judicial ou extrajudicial (art. 3); c) as fundações deverão, obrigatoriamente, preencher todas as informações apresentadas no programa informático SICAP (art. 4). O SICAP é o sistema informático de cadastro e prestação de contas utilizado por diversos MP brasileiros para fiscalizar as entidades sem ânimo de lucro; d) a Promotoria deliberará no prazo de 60 (sessenta) dias sobre as contas, independentemente de se foram aprovadas, denegadas ou solicitando correções ou informação complementar (art.8); e) passado o período de análise e aprovação das contas, a Promotoria de Justiça expedirá um escrito de aprovação de contas por meio do e-mail, dentre outros.

2.3 - PRONUNCIAMENTO INTERNACIONAL (FASB 1989/1990):

De acordo com o pronunciamento n.º 4 do *Financial Accounting Standard Board* (FASB, 1989/1990), os relatórios financeiros de entidades sem fins lucrativos, para serem considerados úteis, devem:

a) prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços propostos pelas entidades; b) fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem; c) informar acerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade; d) evidenciar o fluxo de recursos postos à disposição, visando à continuidade e capacidade de cumprir com as obrigações da entidade; e) informar sobre as realizações da entidade como meio de medir a eficiência de seus gestores, posto que os investidores, não sendo beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados, não os conhecem a fundo, exceto por relatórios financeiros; f) incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços postos à disposição; g) informar como as entidades utilizam os

recursos, de onde eles provêm e como isso afeta sua liquidez; h) incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações, identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a entidade.

2.4 - A IMPORTÂNCIA DA INTERNET PARA A TRANSPARÊNCIA DAS ORGANIZAÇÕES

Como consequência do aumento de atividades, do reconhecimento público de seu labor e também em função das denúncias de más práticas (fundamentadas ou não), as ONL'S de um modo geral, estão sofrendo pressões da opinião pública no sentido de uma maior transparência de suas ações.

Neste sentido, a gestão de comunicação pode se converter em uma estratégia válida para melhorar a clareza. Partindo desta premissa, se uma ONL multiplica o valor da diafaneidade, entendida como comportamento diário, pela comunicação como uma estratégia e ferramenta de gestão, o resultado pode ser: a melhoria da imagem e da reputação pública em curto prazo; o fortalecimento da confiança e a credibilidade em médio prazo; e em longo prazo, ou seja, a consolidação de uma reputação reconhecida por todos os cidadãos.

Existem diversos estudos abordando sobre o uso da rede Internet como uma ferramenta de comunicação e transparência. Autores como: Andre e Gandía (2000), Gandía (2001) e Larran e López (2004), dentre outros, evidenciam as vantagens do uso da Internet para divulgação de informação financeira e não financeira. Resumida como:

a) grande capacidade de armazenamento de informação sem incorrer em custos excessivos; b) maior flexibilidade de conteúdos para os usuários. Podendo acessar unicamente aqueles itens de seu interesse; c) maior possibilidade de acesso por ser uma rede aberta, pois permite a qualquer usuário, em qualquer parte do mundo, e no momento da necessidade da informação, o seu acesso, e de maneira imediata; d) relação rápida e direta onde os usuários não necessitam estar identificados previamente.

Apesar das vantagens apresentadas pelo uso deste meio de comunicação, estes mesmos autores se preocuparam em pesquisar o tema também do ponto de vista de suas limitações. Sendo assim, Larrán e López (2004) indicam os seguintes pontos: a) falta de garantias sobre a confiabilidade da informação; b) “lacunas” jurídicas para atribuir responsabilidade cível ou penal sobre a informação divulgada na internet; c) sobrecarga de informação, dissimulando dados realmente relevantes, reduzindo assim, os incentivos dos usuários por este canal; d) limitação de acesso à rede por todos os cidadãos, em função do desenvolvimento econômico do país; e) dificuldade para os usuários não experientes na hora de acessar a informação em sites com um design inadequado.

Independentemente das vantagens e limitações mencionadas, o grande potencial de difusão de informação da Internet foi constatado em numerosos trabalhos e cada dia cresce o número de entidades no mundo inteiro se utilizando deste meio de comunicação para divulgar informação sobre suas atividades.

2.5- ACCONTABILITY. O QUE INCLUIR EM UMA POLÍTICA DE TRANSPARÊNCIA

Existem numerosos estudos referentes à transparência e à prestação de contas. Na literatura internacional existe um termo inglês bastante utilizado, *Accountability*, concernentes à prestação de contas de uma organização, sendo ela, pública ou privada. Seu conteúdo é

variado e se refere ao planejamento e destinação de recursos, restrições legais e ambientais e cumprimento ou não das ações propostas.

O *International Federation of Accountants* (IFAC), de acordo com Nakagawa (2007), admite duas acepções do termo *accountability*: *Accountability* Exógena, originada da necessidade do Conselho de Administração prestar contas à Assembléia Geral Ordinária dos acionistas e *stakeholders*, e *Accountability* Endógena, determinada pela necessidade dos administradores da empresa em prestar contas da eficiência e eficácia de seu plano estratégico de negócios perante o Conselho de Administração.

Segundo Falconer (1999) *accountability* pode significar mais que a publicação de um relatório anual com dados de projetos e informações contábeis. Pode representar uma postura de responsabilidade exercitada no cotidiano da gestão, frente ao público interno e externo. *Accountability* se refere à dimensão política da administração.

Ferreira e Araujo (2000) definem *accountability*, na esfera pública, como uma relação contratual entre o governo e as ONL'S. Slomski (2005) reforça a idéia de aplicação na gestão pública e no terceiro setor.

Por outro lado, as contribuições e reflexões para fomentar a transparência são muitas. Existem entidades, criadas desde as próprias ONL'S, cujo objetivo é orientar às organizações por mais transparência. No âmbito internacional se destacam: *One World Truste, Independente Setor e International Transparency* e *Global Reporting Initiative*. Em território espanhol, a *Fundacional Lealdad* e a *Coordinadora de ONGD* e no caso brasileiro se enfatiza o Instituto Ibase, Instituto Ethos, entre outros.

Outro passo muito importante neste sentido foi a Carta de Prestação de Contas do Setor não Lucrativo, elaborada em 06 de junho de 2006. Foi gerada, através de uma reunião em Londres pela iniciativa de onze representantes de organizações internacionais de desenvolvimento social, meio ambiente e direitos humanos do mundo. Visando demonstrar seu compromisso, partindo de iniciativas individuais, nacionais e setoriais, e tinha como objetivo estabelecer normas de prestação de contas e códigos de conduta. Em uma parte deste documento com alusão à transparência se destaca:

Comprometemos-nos a ser abertas, transparentes e honestas quanto as nossas estruturas, políticas, atividades e objetivos. Estaremos em contato com nosso público interessado para informar-lhes sobre nossas organizações, colocando-nos, inclusive, a disposição da opinião pública.

Este texto demonstra a pretensão das entidades em colocar, à disposição da crítica externa e mostrar, sem medo, o resultado de seu labor, manifestando a consciência de que não é possível pedir maior transparência às empresas e às administrações públicas sem previamente praticar tal transparência.

Pode-se mencionar, desta maneira, a *accountability*, para estas entidades, como uma prestação de contas mais ampla. Ela não depende somente de feitos contábeis, mas de aspectos relacionados à: administração e finanças (controle dos recursos); organização e direção (eficácia e eficiência); ética e responsabilidade social (missão e independência); comunicação (qualidade e quantidade da informação); ideologia (valores e crenças) e participação (grau de implicação dos grupos de interesse).

Considerando o difícil desenvolvimento de uma política de transparência com a finalidade de satisfazer a todas às necessidades dos diferentes grupos interessados, bem como, as medidas de ordem reguladora, entende-se que estas entidades deveriam publicar voluntariamente, em suas páginas webs, suas demonstrações contábeis, pois esta atitude acarretaria um custo mínimo.

A partir daí, o interesse é centrado na descrição e análise da informação de natureza econômico-financeira publicada, voluntariamente, pelas fundações ambientais espanholas e brasileiras em suas páginas webs. Propendendo atender às necessidades do seu público

interessado, considerando a Internet como representante de um meio de comunicação rápido, ágil, dinâmico e cada vez mais acessível a um grande setor de sociedade.

3. METODOLOGIA

3.1 TIPO DE ESTUDO

A partir dos objetivos e técnicas utilizados, o estudo em questão se classifica como uma investigação descritiva realizada através do método quantitativo, pois está baseada no levantamento de informações verificadas, quantificadas tanto pela coleta de dados quanto pelo tratamento dos resultados (RICHARDSON, 1999). Por outro lado, Gil (2002) expõe que a investigação descritiva tem como objetivo fundamental, a descrição das características de determinada população ou fenômeno, além do estabelecimento de relações entre as variáveis.

Integram a esta tipologia, as afirmações de Pirchegger e Wagenhofer (1999), porque mencionam três tipos de pesquisa sobre a difusão da informação na Internet: a descrição das práticas de difusão das empresas e o estudo destas práticas. Levando em consideração as diferenças culturais de cada país e o estudo dos fatores organizacionais que determinam a difusão de informação.

Este estudo se ajusta aos dois primeiros processos, ponderando a procedência da descrição e análise da informação econômico-financeira promulgadas pelas fundações ambientais espanholas e brasileiras nas suas páginas webs, como uma contribuição à sua transparência.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DAS FUNDAÇÕES

Inicialmente a amostra era composta por 126 fundações ambientais, sendo 65 de origem espanhola e 61 de origem brasileira, inscritas em janeiro de 2009 nos seguintes registros públicos:

- Registro de Fundações do Ministério do Meio Ambiente, Rural e Marino Espanhol;
- Cadastro Nacional de Entidades Ambientais (CNEA) do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA) do Ministério do Meio Ambiente Brasileiro, Programa Estadual de Apoio às ONG'S (PROAONG) da Secretária de Estado do Meio Ambiente do Governo de São Paulo, Cadastro Estadual de Entidades Ambientais (CEEA) da Secretária de Estado do Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável de Minas Gerais, Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública (CNEs) do Ministério da Justiça e Seção de Fundações da Capital e Interior do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro.

Naqueles casos dos registros públicos com os quais não informavam sobre o site da fundação, procedeu-se à consulta através de outros meios (buscadores de Internet). Uma vez concluída essa verificação, a amostra foi reduzida em 37,3%, ficando com 79 entidades, sendo 40 de origem espanhola e 39 de origem brasileira (Anexo A). O gráfico mostra a composição da amostra.

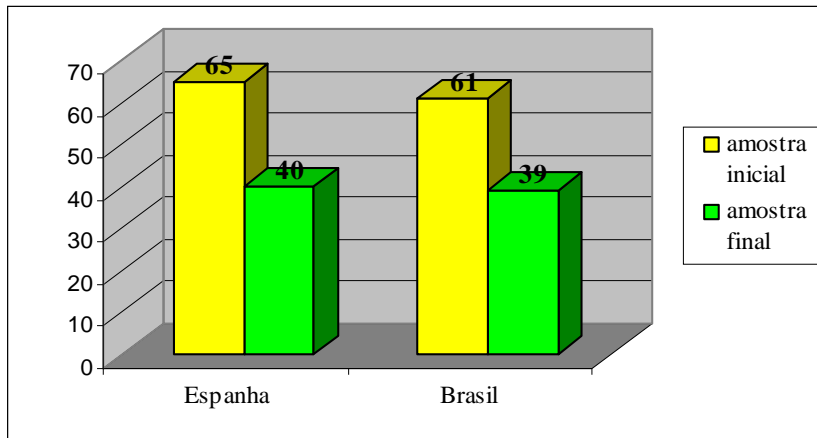


Gráfico 1- Composição da amostra das fundações ambientais

Fonte: Pesquisa de campo, 2009.

3.3 COLETA DE DADOS

Após a definição da amostra de estudo, procedeu-se a busca das informações de caráter econômico-financeira publicadas nas páginas webs das fundações. Terminada esta verificação, a porção foi finalizada em apenas 79 entidades, sendo 40 de origem espanhola e 39 brasileiras, que publicaram voluntariamente ou fizeram referência a algum conteúdo de natureza econômico-financeira em seus sites.

4. ESTUDO EMPÍRICO

Esta seção da pesquisa procura realizar uma análise descritiva e comparativa das informações de natureza econômico-financeiras evidenciadas pelas fundações ambientais espanholas e brasileiras. Para tanto, inicialmente foi feita uma curta descrição do perfil das 79 fundações pesquisadas, levando em conta a área de atividade e o principal objeto de trabalho, e, logo após são apresentados e analisados os resultados encontrados.

4.1 A AMOSTRA

As fundações ambientais selecionadas desenvolvem suas ações em quatro grandes áreas de atividade (ver Tabela 1), classificadas de acordo com seus fins, objetivos e missão. Praticamente metade das fundações supramencionadas se concentra nas áreas de educação e pesquisa. Em segundo lugar, estão as instituições dedicadas à conservação da natureza, onde, neste caso, o percentual das mesmas na Espanha, é o dobro do encontrado no Brasil.

Tabela 1 – Fundações segundo a área de Atividade

Área de Atividade	Entidade pertence a					
	Espanha		Brasil		Total	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Educação e Pesquisa	17	42,5	21	53,8	38	48,1
Conservação da Natureza	17	42,5	8	20,5	25	31,6
Proteção de Animais	2	5,0	2	5,1	4	5,1
Investidor Ambiental	1	2,5	0	0,0	1	1,3
Sem Serviço/Manutenção	3	7,5	8	20,5	11	13,9
Total	40	100,0	39	100,0	79	100,0

Fonte: Pesquisa de campo, 2009.

Conforme o principal objeto de trabalho, cujas fundações ambientais dedicam maior atenção, foram classificadas em nove setores (ver Tabela 2). Observa-se: 62% das organizações desenvolvem suas linhas de trabalho direcionadas com o desenvolvimento sustentável, a biodiversidade e com os animais, sendo estas três áreas as de maior peso em ambos os países. No entanto, vale ressaltar, na Espanha, 06 fundações voltadas à gestão de resíduos e representam 15% da amostra, enquanto no Brasil, não foi encontrada nenhuma organização com esta característica.

Tabela 2 – Fundações segundo o principal objeto de trabalho

Atenção especial a	Entidade pertence a					
	Espanha		Brasil		Total	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
<i>Desenvolv. Sustentável</i>	9	22,5	14	35,9	23	29,1
<i>Biodiversidade</i>	6	15,0	9	23,1	15	19,0
<i>Animais</i>	7	17,5	4	10,3	11	13,9
<i>Gestão de Resíduos</i>	6	15,0	0	0,0	6	7,6
<i>Rios e oceanos</i>	4	10,0	2	5,1	6	7,6
<i>Arvores</i>	2	5,0	1	2,6	3	3,8
<i>Cambio Climatico</i>	1	2,5	0	0,0	1	1,3
<i>Ecoturismo</i>	1	2,5	1	2,6	2	2,5
<i>Organizar Congressos</i>	1	2,5	0	0,0	1	1,3
<i>Sem Serviço/Manutenção</i>	3	7,5	8	20,5	11	13,9
Total	40	100,0	39	100,0	79	100,0

Fonte: Pesquisa de campo, 2009.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As Fundações Ambientais, tanto espanholas como brasileiras, devem cumprir com uma legislação específica de prestação anual de contas e manter uma contabilidade ordenada, permitindo um acompanhamento cronológico das operações realizadas e com a finalidade de

obter a imagem fiel do patrimônio, do resultado e da situação financeira da entidade. Além disso, a prestação de contas é necessária para poder desfrutar do regime fiscal previsto para estes institutos. Levando em conta a legislação contábil de cada país, a literatura internacional sobre *accountability* e os códigos de boa conduta para fomentar a transparência das ONL'S, a seguir, apresentam os resultados da análise e descrição das informações de natureza econômico-financeira disponibilizadas nas páginas webs das fundações pesquisadas.

Apenas 01 (1,3% de 79) entidade de origem espanhola disponibiliza o Balanço Patrimonial na sua prestação de contas através da sua página web. Após analisar os conteúdos deste relatório, constatamos: A Fundação ECOTIC, constituída no dia 7 de março de 2005, publicou o Balanço do exercício de 2007 comparado com exercício 2006 dentro da Memória de Atividades-2007. Entretanto, ao avaliarmos a Memória do ano anterior, não encontramos o referido relatório. Foi constatada, no ano de 2005, a falta da publicação da Memória de Atividades.

Constatamos que 05 (6,3%) entidades, sendo 04 espanholas e 01 brasileira, publicaram ou fizeram referência a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício este relatório. Após analisar seus respectivos conteúdos, observamos:

- a) A Fundação espanhola Global Nature, criada em 1998, publicou apenas um gráfico do tipo circular (pizza) na Memória de Atividades-2003 contendo as porcentagens de origem e aplicação dos recursos sem comparação com o ano anterior. Também foi analisada a Memória de Atividades-2002 e não foi encontrado nenhum conteúdo de natureza econômico-financeira. Para os outros anos, não foram encontradas as respectivas Memórias de Atividades;
- b) A Fundação espanhola Urdaibai, criada no ano de 2002, publicou na Memória de Atividades-2007 um gráfico tipo circular (pizza) com as porcentagens dos ingressos e gastos. Além disso, há uma tabela com os valores anuais em euros de 2007 sem comparação com o ano anterior. Para os demais anos, não foram encontradas as respectivas Memórias.

Ao questionar as organizações do terceiro setor como elas utilizavam a Demonstração de Fluxo de Caixa, obtivemos como resultado: as mesmas a utilizam para evidenciar entrada de recursos por categoria de fundos e os recursos utilizados para os diversos pagamentos, inclusive empréstimos ou transferências interfundos. Nenhuma das Fundações analisadas nesta pesquisa apresentaram este relatório em seu site.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Social serve para explicar como e por qual razão, as diversas contas do patrimônio líquido social modificaram-se durante o período, auxiliando os gestores na tomada de decisões. Na Espanha existe um modelo normal e outro abreviado. Nenhuma das entidades analisadas apresentou este relatório em seu site.

As notas Explicativas servem para informar, ampliar, complementar e comentar a informação contida no Balanço e na Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício. No caso espanhol, deve incluir também o grau de cumprimento do plano de atuação, indicando os recursos empregados, sua procedência e o número de beneficiários em cada uma das atuações realizadas, os convênios que, no seu caso, se tenham levado a cabo com outras entidades para estes fins, e o grau de cumprimento da porcentagem de destino de rendas e ingressos ao cumprimento dos fins fundacionais. Nenhuma das entidades analisadas neste estudo apresentou este relatório no seu site.

O Parecer de Auditoria representa um Mecanismo para garantir a informação contábil publicada pela entidade. De acordo com a legislação espanhola, somente estão obrigadas a passar por uma auditoria externa de contas às fundações com mais de 50 trabalhadores e cujo ativo total ou receita líquida seja superior a 2,4 milhões de euros. No caso brasileiro, estão obrigadas pelo poder público, as organizações possuidoras do certificado de OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público). Mesmo não sendo obrigada pela

legislação, apenas 01 (1,3%) entidade de origem espanhola, a Fundação Vida Sostenible, criada em 2003, foi auditada em 2007 e publicou o correspondente parecer de auditoria.

O relatório de Inventário dos Elementos Patrimoniais é obrigatório para fundações espanholas e serve para relacionar e descrever os bens móveis, registráveis ou não, semoventes, imóveis e outros elementos de uso da instituição. Este relatório deve ser incorporado as Notas Explicativas. Nenhuma das entidades analisadas neste trabalho apresentou este relatório em seu site.

Ao longo do estudo foi analisado se as organizações pesquisadas apresentavam as Contas Anuais dos anos anteriores, pois essa informação serve para medir a evolução econômico-financeira da fundação, com relação aos últimos anos, possibilitando a realização de um acompanhamento mais exaustivo das contas. Apreciando que apenas 06 entidades, sendo 05 espanholas e 01 brasileira, divulgaram voluntariamente ou fizeram referência a algum conteúdo de natureza econômico-financeira em suas páginas webs, foi observado: 5,1% (4 de 79) das organizações mantem as contas anuais, no mínimo, do ano anterior. (quadro 1).

	Informação referente ao exercício	Número de anos anteriores
1. Apadrina un Árbol	2007/2006	1
2. ECOTIC	2007/2006	1
3. Global Nature	2003	0
4. Urdaibai	2007	0
5. Vida Sostenible	2007/2006	1
6. SOS Mata Atlántica	2007/2003	4

Quadro 1 - Fundações que publicaram contas de anos anteriores

Fonte: Pesquisa de campo, 2009.

Foi observado se havia nas páginas webs das Fundações analisadas, um ícone específico, de atalho, como exemplo: “informação financeira para cidadãos” ou “Informação para o investidor social” agrupando toda a informação econômico-financeira, com o objetivo de facilitar o acesso do investidor social e de outros grupos interessados. Como resultado, foi constatado que nenhuma entidade apresentava este facilitador.

Ao longo do estudo buscou-se verificar se existe possibilidade de baixar as Demonstrações contábeis de forma separada da Memória de Atividades ou outros relatórios? Os resultados da pesquisa revelaram: os usuários desejam baixar os relatórios em arquivos formato PDF ou Excel separados e realizar um seguimento mais exaustivo das Contas Anuais. Nenhuma entidade analisada apresentou este facilitador.

Foram considerados como informação econômico-financeira, os seguintes relatórios: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Notas Explicativas, Parecer de Auditoria e Inventário dos Elementos Patrimoniais. E, para medir a facilidade e comodidade do usuário, foi verificada a existência de algum atalho ou ícone de acesso direto e a possibilidade de baixar online, desde o site, os referidos relatórios.

Na tabela 3, observa-se: o grau de relevância ou presença destes relatórios nas páginas webs das fundações consultadas é muito baixo, tanto na Espanha como no Brasil. Só 6,3% (05 das 79 fundações) publicam ou fazem referência às suas Contas de Resultado, 5,1% (4 do total) apresentam informações sobre exercícios anteriores e apenas 1,3% das fundações permitem consultar online o Balanço Patrimonial e/ou o relatório de auditoria. Por fim, o grau de incidência médio encontrado foi de 1,4%.

Tabela 3 – INFORMAÇÃO ECONOMICO-FINANCEIRA

N	PARÂMETROS	ESPANHA		BRASIL		TOTAL	
		N Casos	Frequencia (%)	N Casos	Frequencia (%)	N Casos	Frequencia (%)
1	Balanço Patrimonial	1	2,5	0	0	1	1,3
2	Demonstração Superavit ou Defecit	4	10	1	2,6	5	6,3
3	Fluxo de Caixa	0	0	0	0	0	0
4	Mutações Patrimonio Social	0	0	0	0	0	0
5	Notas Explicativas	0	0	0	0	0	0
6	Parecer de Auditoria	1	2,5	0	0	1	1,3
7	Inventario Elementos Patrimoniales	0	0	0	0	0	0
8	Contas de anos anteriores	3	7,5	1	2,6	4	5,1
9	Ícone de acesso direto aos Relatórios	0	0	0	0	0	0
10	Possibilidade baixar online	0	0	0	0	0	0
MEDIA ARITIMETRICA			2,3%		0,5%		1,4%

Fonte: Pesquisa de campo, 2009.

5. CONCLUSÃO

Concretamente, tratou-se de efetuar uma análise descritiva das informações de natureza econômico-financeiras emitidas pelas fundações ambientais espanholas e brasileiras e publicadas voluntariamente em suas páginas webs, com a finalidade de evidenciar a diafanidade de suas atividades e atender às necessidades dos seus usuários. Como conclusões gerais, podemos destacar: a) a prática da transparência e prestação de contas não são uma questão de moda nem um conceito passageiro, trata-se de um elemento gerador de confiança e respeito à sociedade; b) tendo em vista que as medidas de ordem reguladora ainda são debatidas, é necessária a dedicação da entidade para a transparência ser uma atuação habitual, porque a possível má prática de algumas organizações, pode prejudicar a imagem e a confiança do setor em conjunto; c) não existe uma forma única de *accountability* e cada entidade necessita ter sensibilidade para desenvolver seu próprio modelo. Um modelo capaz de atender aos diferentes públicos, utilizando para isso os códigos de conduta e recomendações existentes; d) é preciso destacar os esforços e avanços produzidos nos últimos anos pelo âmbito da transparência e prestação de contas das ONL'S, mas, deve-se reconhecer que ainda falta muito a percorrer.

De forma mais específica, podemos concluir: a) apesar de todas as vantagens proporcionadas pela Internet, esta ferramenta de comunicação ainda não é utilizada de maneira massiva pelas fundações ambientais espanholas e brasileiras, pois: 37,3% (47 de 126) das entidades selecionadas para este estudo não dispõe de uma página web; b) mesmo as fundações obrigadas legalmente a manter uma contabilidade, elaborar anualmente as Demonstrações Contábeis e prestar informações suficientes a qualquer cidadão interessado, 92,4% (71 de 79) das Organizações selecionadas neste estudo não publicam voluntariamente em suas páginas webs nenhum conteúdo de natureza econômico-financeira; c) dentre as 06

(7,6% do total) entidades que apresentaram voluntariamente ou fizeram referência a algum das Demonstrações Contábeis em sua página web, verificou-se em 05 delas falta de continuidade e de atualização da informação. Esta circunstância é uma das limitações que nos impossibilita uma análise mais exaustiva.

Por último, este trabalho nos permitiu além de abrir novas linhas de estudo, como analisar as causas das diferenças dos sistemas contábeis entre países, contrastar a utilidade de Internet como ferramenta de prestação de contas, de acordo com as capacidades e necessidades dos usuários das ONL e em uma etapa posterior, ampliarem esta investigação a outros tipos de entidades como cooperativas, associações, dentre outros.

6. REFERENCIAS

ANDRÉS, T. & GANDÍA, J.L. *Aportaciones de las nuevas tecnologías de la información a la mejora del modelo de comunicación empresarial*. X Encuentro ASEPUC, 2000.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN (AECA). Documento nº 1 de la Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad: *Código de buenas prácticas para la divulgación de información financiera en Internet*, 2002.

ASSIS, MARCIO SANCHES DE; MELLO, GILMAR RIBEIRO DE & SLOMSKI, VALMOR. *Transparência nas Entidades do Terceiro Setor: a Demonstração do Resultado Econômico como instrumento de mensuração de desempenho*. In: 6º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo-SP, 2006.

Brasil. Lei 10.406/2002 de 10 de Janeiro, Código Civil Brasileiro.

España. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

FALCONER, ANDRÉS PABLO. *A proposta do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e de seu campo de gestão*. Centro de estudos em administração do Terceiro Setor (CEATS). 1999. Disponível em www.ceats.org.br. Acesso em 15 agosto 2010.

FERREIRA, SERGIO G. & ARAUJO, ÉRIKA A. *Modernização da gestão. e-Governo: o que ensina a experiência internacional*. Boletim INFORME-SE, BNDES, nº 17, agosto, Rio de Janeiro, 2000.

FINANCIAL ACCOUNTING STATEMENTS BOARD – FASB. *Accounting Standards – Statements of financial accounting concepts*. Illinois, 1990.

GANDÍA, J.L. *La divulgación de información financiera en la era digital*. AECA, Madrid, 2001.

GIL, ANTÔNIO CARLOS. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.

LARRÁN, M. & LÓPEZ, R. *Internet y la revelación de información a los accionistas*. Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad, n 57, pp. 42-46, 2004.

NAKAGAWA, MASAYUKI. *Accountability: a razão de ser da contabilidade*. Revista Contabilidade & Finanças. Volume: 18. Número: 44 – Maio a Agosto. São Paulo-SP, 2007

PIRCHEGGER, BARBARA & WAGENHOFER, ALFRED. *Financial Information on the Internet: a survey of homepages of Austrian companies*. The European Accounting Review; Vol. 8; 2; 383-395, 1999

RICHARDSON, ROBERTO JARRY. *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. Colaboradores José Augusto de Souza Peres...(et.al) Sao Paulo: Atlas, 1999. 3 ed. Rev. E Amp.

SLOMSKI, VALMOR. *Controladoria e governança na gestão pública*. Sao Paulo: atlas, 2005

ANEXO A

Composição da população: Fundações ambientais espanholas com página web.

1. Apadrina un árbol 2. + Árboles 3. Aspro Natura 4. Ayuda a los animales 5. Benjamín Mehnert 6. Bioma 7. CBD- hábitat 8. Cokotua-La Casa de Coko 9. CONAMA 10. ECA GLOBAL 11. Ecoagroturismo 12. Ecolec 13. ECOLUM 14. ECOMAR 15. ECOPILAS 16. ECOPLANET 17. ECO-RAEE'S 18. Ecotic 19. Equanimal 20. Escenarios de Sostenibilidad 21. Félix Rodríguez 22. Global Nature 23. Internacional para la restauración de ecosistemas 24. ISRCER 25. Laia Natura 26. Limnes 27. OCEANA 28. Oxígeno 29. Paisajes 30. ECOASIMELEC 31. Ecofimatica 32. Para la Protección de los Cetáceos Atlánticos 33. Privada Empresa & Clima 34. Pura Vida 35. Rapala 36. Terra Natura 37. TRÍODOS 38. Urdaibai 39. Vida Silvestre de la Mediterránea 40. Vida Sostenible.

Composição da população: Fundações ambientais brasileiras com página web.

1. Fundação PRÓ-TAMAR 2. Centro de Estudos para o Desenvolvimento Sustentável 3. Fundação CRÊ 4. Fundação Cultural Educacional Popular em Defesa do Meio Ambiente 5. Fundação de Proteção Meio Ambiente e Ecoturismo do Piauí 6. Movimento Ondazul 7. Museu do Homem Americano 8. Vitoria Amazonica 9. Centro Brasileiro de Referencia e Apoio Cultural 10. Fundação Pro-Cerrado 11. ECOTROPICA 12. FUNATURA 13. BIODIVERSITAS 14. CEDIC 15. FEAMA 16. MATUTU 17. Fundação NATUREZA 18. PRÓ-DEFESA AMBIENTAL 19. Relictos 20. SOS PRÓ-MATA ATLÂNTICA 21. CRETÃ 22. GAIA 23. Moa Estudos e Pesquisas para Proteção e o Desenvolvimento Ambiental 24. o BOTICÁRIO 25. RURECO 26. FUNDEVAP 27. Fundação JOSÉ PEDRO DE OLIVEIRA 28. LYMINGTON 29. MUNDIAL DE ECOLOGIA – AME 30. FUNDAMAR 31. Israel Pinheiro – FIP 32. CERÁGUAS 33. Fundação DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DO ARARIPE 34. ESPAÇO ECO 35. Fundação TURISMO PARA PAZ E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL 36. Fundação Brasileira para Conservação da Natureza 37. Fundação Brasileira para o Desenvolvimento Sustentável 38. Fundação Pro Vita 39. Fundação Jardim Zoologico Niteroi.