

ÍNDICE DE *ACCOUNTABILITY* ASCENDENTE: APLICAÇÃO EM ONGS AMBIENTAIS BRASILEIRAS

1 INTRODUÇÃO

O termo ONG – Organização Não Governamental, surgiu e se solidificou pós Segunda Guerra Mundial, consagrado pelos países fundadores das Organizações das Nações Unidas (ONU) e era definido, em 1946, como sendo organizações desvinculadas dos governos. Tais organizações foram criadas para o desenvolvimento dos países do Terceiro Mundo, com intuito de erradicar a pobreza, desigualdade e injustiça (Calegare e Silva Júnior, 2009).

No Brasil, o termo foi popularizado na conferência Rio-92, mas a partir da década de 70, fazia parte do universo brasileiro e nos anos 80 foram as ONGs que, articulando recursos e experiências na base da sociedade, ganharam visibilidade enquanto novo espaço de participação cidadã, sendo espaço precursor daquele que favoreceria à emergência do Terceiro Setor (Calegare e Silva Júnior, 2009). A terminologia ONG não é mencionada na legislação brasileira e desde 2014, com o Marco Regulatório (lei n °13.019), a sigla OSC – Organização da Sociedade Civil, é utilizada em quatro formas de pessoas jurídicas, que são as cooperativas, organizações religiosas, associações e fundações (Brasil, 2014).

A partir da década de 1980, as ONGs cresceram, ultrapassando os Estados nos fundos que movimentam e no impacto geográfico, por operarem em dezenas de países simultaneamente. Este crescimento se originou na retração da intervenção estatal e, está ancorada, segundo Edwards e Hulme (1996), na crença por parte dos doadores de que as ONGs são mais eficientes, eficazes e econômicas do que os governos na prestação de serviços sociais, alcançam os pobres, atores-chave na democratização. Por isso, os governos canalizam recursos oficiais às essas instituições, ganhando escala na realização das suas operações e reforçam a voz no desempenho do seu papel de agentes de pressão e *advocacy* (Pinto, 2012).

Pinto (2012) verifica que o contrário diz respeito à possibilidade destas entidades perderem independência da sua base social, ficando reféns das agendas dos governos e grandes doadores que as financiam, tornando-se susceptíveis de desviarem de suas missões.

Outra questão é o aumento do caráter controverso das práticas associadas a estas organizações, verificadas por meio às crescentes denúncias públicas ligadas a elas, de negócios pouco lícitos, de conflitos de interesses, gestão danosa e falta de transparência. Contudo, comportamentos por parte de algumas ONGs afetam a confiança na legitimidade, sendo-lhes exigida gradualmente mais transparência e clareza na *accountability* (Pinto, 2012).

Edwards e Hulme (1995) afirmam que a única forma que as ONGs têm de assegurar que o desvio não aconteça é serem capazes de construir fortes sistemas de *accountability*, que monitorem sua governança, estratégia e *performance*.

A *accountability* apesar de complexa, abstrata e flexível, é fundamental para as reivindicações de legitimidade por parte das ONGs. Ebrahim (2003) sugere uma abordagem ampla da *accountability*, caracterizando-a não apenas como meio pelo qual indivíduos e organizações são responsabilizados por suas ações, também como meio pelo qual organizações e indivíduos assumem responsabilidade de moldar suas ações, missão e valores, por se abrirem ao julgamento público ou externo e por avaliar o desempenho em relação às metas.

Cavill e Sohail (2007) definem que *accountability* é “diferente para pessoas diferentes”, dependendo do contexto e da finalidade para quais é solicitada. No entanto, não é simplesmente uma questão técnica, é um instrumento de política e poder e visa incentivar uma mudança de conduta, comportamento e valores profissionais.

Ebrahim (2013) contribuiu ao debate sobre demandas e às vezes concorrentes de partes interessadas e conta com três tipos de atores para quem a *accountability* deve ser direcionada: a ascendente, que se refere aos doadores, financiadores, conselho de administração e governos;

a descendente, que se refere aos grupos aos quais as ONGs prestam serviços/beneficiários que também podem ser comunidades ou regiões impactadas indiretamente pelos programas e; a interna, que inclui a responsabilidade de uma ONG perante si mesma, sua missão e equipe.

Cavill e Sohail (2007) acrescentam um quarto ator para quem a *accountability* deve ser direcionada; a horizontal que se refere ao atendimento de padrões e valores para manutenção da reputação do setor, para pares e colegas profissionais, de ONG para ONG, como processos de autorregulação, não apenas melhorar as boas práticas, mas também evitar controles estatais.

No contexto das ONGs, a forma mais comum de *accountability* é a ascendente, que reconhece que essas organizações são *accountables* – quando respondem pelas suas promessas de *performance* a *stakeholders* – àqueles que provêm fundos e que querem saber como o dinheiro foi gasto. Este tipo de *accountability* reflete-se em mecanismos diferentes, no entanto, traduz-se na realização de relatórios quantitativos com formatos preestabelecidos pelos financiadores (Pinto, 2012).

A partir do exposto, a pergunta que norteia a pesquisa é: Quais os mecanismos de *accountability online* ascendente presentes em ONGs ambientais brasileiras? Assim, o objetivo desse artigo é identificar os mecanismos de *accountability online* em contextos específicos de ONGs brasileiras do setor ambiental. Pretende-se contribuir para entender as práticas de *accountability* diante da necessidade das demandas do mundo contemporâneo e das partes interessadas com foco na *accountability* ascendente (nos doadores/financiadores), além de validar um Índice de *Accountability* Ascendente (IAA) para aplicação em ONGs brasileiras, pela adaptação do IA de Tremblay-Boire e Prakash (2015).

A pesquisa se justifica pelo Brasil ser um país relevante, quando se refere a meio ambiente natural – água, solo, ar, flora e fauna, boa parte por causa do aumento do desmatamento e agravamento das mudanças climáticas. E, por outro lado, pelas crescentes oportunidades de criação de negócios e soluções para energias limpas, transportes sustentáveis, dentre outras possibilidades de associação do meio ambiente natural com o artificial (espaço urbano, edificações e equipamentos públicos) e o cultural (patrimônio histórico, artístico e arquitetônico) (Silva, 2004).

Diante da importância do tema no debate público, a impressão é que existem muitas organizações independentes trabalhando nessa área, o que não parece ser adequado. O Brasil apresenta em torno de 237 mil entidades sem fins lucrativos (IBGE, 2016) e dessas, as que se dedicam à causa ambiental e proteção animal são menos de 1%, cerca de 1.689 unidades (Instituto DOAR, 2020).

A lógica das ONGs é que elas têm finalidade social, não distribuem lucros e gozam de estímulos fiscais de diferentes tipos, como imunidades e isenções de diversos impostos, assim, é de se esperar que cumpram com suas finalidades e utilizem os recursos recebidos dos *stakeholders* de maneira eficiente e eficaz, retornando à sociedade o que recebem de incentivo fiscal e doações.

Como as associações sem fins lucrativos não possuem órgãos fiscalizadores formais no Brasil, verificar a *accountability* produzida por elas em seus *websites* oficiais, possibilita analisar a responsabilidade, principalmente com seus financiadores.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Índice de *Accountability*

Tremblay-Boire e Prakash (2015) utilizaram a lacuna de pesquisa relacionada às assimetrias de informações entre ONGs e partes interessadas e examinaram como a extensão da *accountability* divulgadas em *websites* de ONGs nos EUA é influenciada pela visibilidade, fontes de financiamento e características dos setores nos quais atuam.

Os autores propuseram um Índice de Accountability (IA) para analisar as práticas de prestação de contas seguidas pelas ESFL e, para criação do IA, se basearam em informações teóricas e empíricas fornecidas pela literatura sobre Responsabilidade Social Empresarial, nas diretrizes do *Global Reporting Initiative* (GRI) e em Ebrahim (2003).

Para Ebrahim (2003), a *accountability* praticada pelas ONGS deve contemplar três tipos de prestação de contas: (i) ascendente aos doadores, (ii) descendentes aos beneficiários e, (iii) interna à equipe, ainda, as cinco categorias amplas de mecanismos (ferramentas e processos) usados pelas ONGS: (i) declarações e relatórios de divulgação; (ii) avaliações de desempenho (*performance*) e estimativas futuras; (iii) participação; (iv) autorregulação e; (v) auditorias sociais. A Tabela 1 apresenta as categorias dos mecanismos de *accountability*, a classificação como mecanismo de ferramenta ou de processo e ainda para quem é produzida.

Tabela 1: Categorias dos mecanismos de *accountability* (processos e ferramentas) e para quem é produzida

Categoria de Mecanismos de Accountability	Definições	Prestação de contas para quem?
Declarações e relatórios de divulgação - FERRAMENTA	Estão entre as ferramentas mais usadas e exigidas pelas leis federais/estaduais em muitos países. Sua natureza distinta e tangível os torna facilmente acessíveis e permitem algum grau de <i>accountability</i> aos doadores, clientes, mas a maior parte enfatiza os relatórios ascendentes de dados financeiros e indicação limitada para a <i>accountability</i> descendente e potencial pequeno de assunção da responsabilidade interna. Auditorias independentes são, às vezes, utilizadas pelas ONGs para validar esses relatórios.	Ascendente para financiadores e agências de supervisão. Descendente (em menor grau) para clientes ou membros que leem os relatórios.
Avaliações de desempenho (<i>performance</i>) e estimativas futuras - FERRAMENTA	É útil distinguir entre avaliações externas e internas. As avaliações externas se concentram em resultados de curto prazo da intervenção de ONGs ou resultados de médio e longo prazo. Avaliações internas, os funcionários avaliam seu progresso, seja em relação aos objetivos dos programas financiados externamente, seja em relação às metas e missão internas.	Ascendente para financiadores. Potencial significativo de queda de ONGs para comunidades e de financiadores para ONGs.
Participação – PROCESSO	A participação é distinta de avaliações e relatórios, faz parte das rotinas e é dividida em quatro níveis. 1) envolve consulta com líderes e membros da comunidade, mas o poder de decisão permanece com quem planeja; 2) inclui envolvimento do público em atividades reais relacionadas ao projeto e pode estar na forma de contribuição da comunidade para mão de obra e fundos para a implementação do projeto e, possivelmente, na manutenção de serviços ou instalações; 3) os cidadãos são capazes de negociar decisões com ONGs ou agências estatais, ou mesmo ter poder de veto sobre as decisões, onde exercem maior controle sobre os recursos locais e atividades de desenvolvimento e; 4) estão as próprias iniciativas das pessoas que ocorrem independente dos projetos patrocinados por ONG e pelo Estado.	Diminuindo de ONGs para clientes e comunidades. Internamente às próprias ONGs. Potencial significativo de queda de ONGs para financiadores.
Autorregulação - PROCESSO	Esforços de ONGs ou redes de entidades sem fins lucrativos nacionais e internacionais para desenvolver padrões ou códigos de comportamento e desempenho. Um esforço para resgatar a imagem do setor e para evitar uma regulamentação governamental potencialmente restritiva e, assim, começaram a recorrer a várias formas de autorregulação por meio de códigos de conduta, ouvidorias e outras vias.	Para as próprias ONGs, como setor. Potencialmente para clientes e doadores.
Auditorias sociais – FERRAMENTA E PROCESSO	Processo pelo qual uma organização avalia, relata e aprimora seu desempenho e comportamento ético por meio do diálogo com as partes interessadas. Combina ferramentas (uso de divulgações e avaliações) com processos (participação de partes interessadas). Uma auditoria social melhora a responsabilidade ascendente e descendente somente se seus usuários incorporarem as partes interessadas ao diálogo, no desenvolvimento de indicadores e avaliação de desempenho.	Para as próprias ONGs (vinculando valores à estratégia e desempenho). Descendente e ascendente às partes interessadas.

Fonte: Ebrahim, A. (2003). Making sense of accountability: Conceptual perspectives for Northern and Southern nonprofits. *Nonprofit Management and Leadership*, 14(2), 191-212.

Ebrahim (2003) examina os elementos do gerenciamento organizacional e aponta que as Declarações e Relatórios de Divulgação e, Avaliações de Desempenho e Estimativas Futuras, são usadas para a *accountability* ascendente de ONGs (para doadores), embora as Avaliações de Desempenho tenham potencial para a *accountability* descendente, tornando as ONGs responsáveis perante financiadores e comunidades. Apesar dos financiadores frequentemente exigirem que as ONGs mantenham diálogo com a comunidade na avaliação de projetos, raramente buscam informações das ONGs na avaliação de si mesmas (Mecanismo de Autorregulação).

Da mesma forma, a participação concebida pelas ONGs como ferramenta de *accountability* às comunidades (descendente), recebeu pouca atenção para aumentar a capacidade de resposta dos financiadores. Por fim, as Auditorias Sociais que é a conjugação de ferramentas e processos que vinculam valores à estratégia e desempenho, são usadas para a *accountability* interna e são consideradas *accountability* ascendente e descendente se houver o diálogo das partes interessadas com a prestação de contas (Ebrahim, 2003).

Os relatórios são os instrumentos de *accountability* mais utilizados e frequentemente requeridos pelos governos que exigem o envio anual de informações detalhadas sobre contas, estrutura organizacional e projetos desenvolvidos. Além destes, os doadores requerem relatórios relativos aos projetos que financiam, sendo as exigências de conteúdo variadas e, por vezes, suscetíveis de algum grau de negociação.

As ONGs possuem diferentes financiadores, inclusive para o mesmo projeto, dependendo tempo a responder formatos específicos de relatórios que são instrumentos de *accountability*, na medida em que viabilizam informações sobre as operações, no entanto, enfatizam uma *accountability* ascendente no relato sobre a execução financeira e outros indicadores incapazes de refletir o trabalho efetivo destas organizações (Pinto, 2012).

No Brasil diferentes elementos fazem parte da prestação de contas: estatuto social; certidões, certificações, contratos e outros documentos pertinentes; relatório de atividades que contemplem a finalidade e missão da ONG em consonância com o estatuto e a quem se destina e seu público-alvo, além dos dados numéricos, quantificando o alcance dos projetos, programas e resultados conseguidos; inventário patrimonial de bens móveis e imóveis em seu poder, em poder de terceiros e de terceiros em seu poder; parecer do conselho fiscal; auditoria independente; entre outros (Ink Inspira, 2020).

Há ainda demonstrações financeiras exigidas pela Conselho Federal de Contabilidade, a Interpretação ITG 2002 (R1) de 2015, aprovada pela Resolução CFC nº 1.409/12, que contempla o Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração de Fluxo de Caixa e suas respectivas notas explicativas (CFC, 2015).

Do universo das entidades sem fins lucrativos, cabe ao Ministério Público acompanhar e fiscalizar as fundações privadas, a fim de verificar a correta aplicação dos recursos e o cumprimento dos objetivos estatutários. A fiscalização é sobre os recursos recebidos no ano, não apenas sobre repasse específico e, a diferença entre a prestação de contas encaminhada aos Tribunais de Contas (TC) e a exigida pelo Ministério Público (MP) de cada estado é a abrangência, em que o TC fiscaliza a aplicação de um recurso específico e o MP analisa o respectivo ano-calendário (MPPA, 2019).

Os Demonstrativos Financeiros contidos na ITG 2002 (R1)/2015, além de outros como extrato bancários, documentos fiscais e de funcionamento da entidade, provas de regularidade com órgãos federais, estaduais e municipais, entre outras são os documentos que são avaliados (MPPA, 2019).

As associações não são fiscalizadas pelo Ministério Público, com exceções específicas, como por denúncia de irregularidade com repercussão pública e, também porque não consegue alcançar a quantidade de associações existentes no país.

No Brasil ainda não há agências de classificação como a *Charity Navigator*, que avaliam as ESFL nos Estados Unidos de forma gratuita e fornecem *insights* sobre a estabilidade financeira de uma entidade sem fins lucrativos e a adesão às melhores práticas de *accountability* e transparência. No país, o Instituto DOAR incentiva, legitima e destaca o profissionalismo e a transparência nas ONGs brasileiras, na forma de atestado independente de sua adequação aos Padrões de Gestão Profissional e Transparência (PGT) ou Selo DOAR (Instituto Doar, 2021).

As ESFL se candidatam ao Selo Doar que não é gratuito, mas tem como missão ampliar a cultura da doação no Brasil e no mundo. O Instituto DOAR, promove anualmente o Prêmio Melhores ONGs do Brasil que incentiva as instituições sem fins lucrativos a se preocuparem com a gestão, *accountability* e transparência (Instituto Doar, 2021).

2.2 Estudos anteriores

A ideia de responsabilizar as organizações e seus líderes por suas ações é motivo de preocupação em ONGs. A rápida difusão de tecnologias avançadas trouxe potencial para demonstrar e promover a *accountability* organizacional em ONGs (Saxton & Guo, 2011). Tremblay-Boire e Prakash (2015) e outros autores utilizaram índices específicos ou mecanismos de identificação da *accountability* das ONGs (Tabela 2).

Tabela 2: Autores que aplicaram índices específicos ou mecanismos de identificação da *accountability* em ONGs.

Autores	Objetivo	Variáveis utilizadas	País	Principais resultados
Saxton e Guo (2011)	Verificar se as ESFL variam na adoção de práticas de <i>accountability</i> baseadas na web.	IA <i>online</i> ; porcentagem de fundos e tamanho da área (estratégia); tamanho e idade da ONG (capacidade); desempenho e administração financeira (governança); nível de pobreza e densidade (meio ambiente).	EUA	Subutilização da <i>web</i> . As variáveis capacidade e governança, tamanho dos ativos e o desempenho do conselho são significativos.
Gálvez-Rodríguez, Caba-Pérez, López-Godoy (2012)	Identificar a influência de determinados fatores na disseminação de informações na web.	Índice de Transparência <i>Online</i> ; tamanho e idade; financiamento público; forma jurídica; internacionalização; tamanho e atividade do conselho.	Espanha	Tamanho e idade organizacional e financiamento público são estatisticamente significativos.
Dainelli, Manetti e Sibilio (2013)	Analisar a validade empírica da teoria dos <i>stakeholders</i> , enfocando a <i>accountability</i> em museus.	Índice de <i>Accountability</i> ; tamanho do museu e financiamento	Austrália Canadá França Alemanha Itália Reino Unido EUA	Tamanho e quantidade de financiamento recebido significativos.
Dumont (2013)	Projetar o NPVAI (IA virtual para ONGs).	NPVAI	EUA	NPVAI validado.
Gálvez-Rodríguez, Caba-Pérez, López-Godoy (2014)	Analisar fatores para divulgação proativa via <i>web</i> em ONGs.	Índice de Transparência <i>Online</i> ; internacionalização; doações; serviços comunitários e dependência do trabalho voluntário.	Colômbia	Internacionalização, doações, serviços comunitários e dependência do trabalho voluntário são significativos.
Tremblay-Boire e Prakash (2015)	Examinar como a extensão da <i>accountability</i> é influenciada pelas variáveis citadas.	IA; visibilidade da mídia; tamanho; características setoriais; fontes de financiamento.	EUA	Visibilidade da mídia e o setor educacional são significativos
Portella Tondolo,	Propor e validar um construto para	Instrumento que identifica os níveis de transparência	Brasil	Construto de transparência para o Terceiro Setor tem

Gonçalves Tondolo, Camargo, Bessa Sarquis (2016)	mensurar transparência no Terceiro Setor.	apresentadas pelas organizações sociais.		quatro dimensões: Nível Inicial de Atendimento; Aspectos Legais; Prestação de Contas e Gestão e Resultados.
Nazuk e Shabbir (2018)	Examinar práticas de divulgação das ONGs.	Índice de Divulgação; <i>status</i> da ONG, tamanho (única ou com filiais) e visibilidade da mídia.	Paquistão	ONGs com filiais, <i>status</i> internacional e com maior visibilidade da mídia são significativas.
Nazuk, Nadir, Ansari e Nawaz (2020)	Propor um índice para analisar a divulgação <i>online</i> de ONGs.	Índice de Divulgação de ONGs sob Informações Auxiliares (NDIA).	Sem aplicação	Guia simples com metodologia.

Fonte: Autores (2021).

No Brasil, estudos tentam compreender a transparência, evidênciação, prestação de contas e contabilidade de algumas ONGs e utilizaram diferentes métodos, principalmente pesquisa documental *online* em *websites* (Tabela 3).

Tabela 3: Pesquisas em ONGs brasileiras (transparência, evidênciação, prestação de contas e contabilidade).

Autores	Objetivo	Principais resultados
Silveira e Borba (2010)	Analisar a conformidade da prestação de contas com as normas contábeis estabelecidas das fundações da área de Educação e Pesquisa de Santa Catarina.	Nível de conformidade das demonstrações contábeis de 67%, com necessidade de aprimorar a transparência e conscientização da utilização das normas específicas relacionadas às fundações.
Carneiro, Oliveira e Torres (2011)	Elaborar um diagnóstico sobre prestação de contas, sob à luz da <i>accountability</i> , transparência e a importância dos demonstrativos contábeis em organizações pertencentes ao terceiro setor localizadas em Rondônia.	A maior parte das ONGs dão importância a prestação de contas e utilização da contabilidade na sua elaboração, prioritariamente, como forma de firmar novos convênios e acordos e, manterem os já existentes com órgãos governamentais e para atender a legislação.
Campos, Moreira e Scalzer (2014)	Explicar o uso das Demonstrações Contábeis e Relatórios Contábeis complementares, na prática da prestação de contas por organizações do Terceiro Setor no Brasil para o usuário externo.	Destaca a responsabilidade das ONGs no Brasil para com seus <i>stakeholders</i> e a interação com os usuários externos da informação contábil permite aos um feedback sobre os impactos das decisões e operações que executam diariamente.
Rota, Ferron, Tondolo, Corte e Romanssini (2015)	Identificar o nível de transparência na aplicação das normas contábeis e legislações das demonstrações contábeis das ONGs do terceiro setor (RS).	48% das organizações pesquisadas não aplicam a NBC TG 7 – Doações e Subvenções. Além disso, 71% destas não apresentam as contas patrimoniais divididas em com/sem restrição.
Ávila e Bertero (2016)	Constituir um Índice de Governança (IGOV) para medir o relacionamento e influências com desempenho econômico-financeiro e volume de operações de uma ONG do terceiro setor (Uberlândia/MG).	O IGOV é uma ferramenta adequada para confronto e medição de desempenho de entidades sem fins lucrativos e a independência do gestor deve ser utilizada na administração de organizações do terceiro setor.
Zittei, Politelo e Scarpin (2016)	Identificar o nível de evidênciação das ONGs do projeto de Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil – BID (RS).	O nível médio de evidênciação das entidades participantes foi de 27% e enfatizam a evidênciação das informações qualitativas e apresentam informações quantitativas de maneira sintética em sua maioria.
Soares, Piva, Rocha e Reckziegel (2016)	Analisar se as entidades sem fins lucrativos do município de Cascavel /PR se utilizam da contabilidade na sua prestação de contas e como forma de auxílio na gestão.	As entidades utilizam ferramentas da contabilidade, como forma de evidênciação de transparência e da escrituração contábil e como forma de controle e cumprimento das normas. Em relação aos demonstrativos obrigatórios, as ESFL os apresentam de forma precisa.
Chagas, Cavalcante, Travassos, Pinto e Silva (2019)	Analisar a evidênciação das fontes de recursos das OSCIPs situadas no NE do Brasil, enfocando subvenções e assistências governamentais, uma vez que estas devem seguir normas, tais como o pronunciamento CPC 07 (R1) e a norma contábil NBC TG 07 (R2).	Observou-se que 27% das OSCIPs evidenciaram as subvenções e assistências em conformidade com o pronunciamento e a norma citados, e que algumas instituições dessa região não publicam suas demonstrações contábeis em todo o período em análise.

Minatto, Vicente e Borba (2019)	Identificar o nível de diversificação de receitas das maiores ONGs ambientais do mundo que inclui ONGs brasileiras.	Dependência de receitas externas e indicam que as ONGs não apresentaram receitas diversificadas, tendo em vista que a maioria destas não apresentou indicador superior a 0,50, alinhado os sugeridos por Carroll e Stater (2009) e acima dos Shea e Wang (2016).
Nascimento Júnior e Leitão (2020)	Identificar o nível de evidência das demonstrações contábeis nos <i>websites</i> de instituições do terceiro setor no Brasil, que receberam o selo de “ONG Transparente” do Instituto Doar.	Há evolução ao longo dos 3 anos e razoável nível de evidência contábil em comparação a estudos anteriores com outras ONGs, mas ainda há margem para melhorias na transparência.
Santana e Azevedo (2020)	Analisar a conformidade da evidência contábil das OSFL, portadoras de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) em Feira de Santana, à luz das NBCs mediante adoção da ITG 2002 (R1).	O nível de atendimento à ITG 2002 (R1) foi razoável, entretanto os achados revelam que as áreas de gestão administrativo-financeira das EBAS não priorizam elaborar e divulgar as informações contábeis para uso ou para prestar contas aos diversos usuários.

Fonte: Autores (2021).

Tremblay-Boire e Prakash (2015) apontaram que o IA é uma tentativa de apresentar uma medida das divulgações de *accountability* e pode ser estendida para análises transversais e longitudinais de divulgações de *websites* de ONGs, sugerindo que uma avaliação em contextos nacionais e a propensão a divulgar informações em seus *websites*, uma vez que há variações na forma como são regulamentadas ou como ciclos de negócios afetam quais informações relacionadas à *accountability* que necessitam ou sentem que devem divulgar.

Cordery, Belal e Thomson (2019) discutiram as questões de *accountability*, destacando as diferentes formas que podem ser desenvolvidas pelas ONGs. Os mesmos autores concluíram que pesquisas futuras devem focar os desafios relacionados à contabilidade e à *accountability* nas ONGs de acordo com contexto e objetivo de suas operações.

Verifica-se que este trabalho se diferencia dos trabalhos citados, porque utiliza um Índice, adaptado da realidade norte americana para o cenário brasileiro, possibilitando verificar a extensão da *accountability* de ONGs para seus doadores e financiadores, trazendo um pequeno panorama da responsabilidade e prestação de contas por parte das associações sem fins lucrativos ambientais no Brasil.

3 METODOLOGIA

3.1 Adaptação para o Índice de *Accountability* Ascendente

Nesta pesquisa a tradução do instrumento para o português foi realizada considerando as diferenças culturais e de linguagem e, foram verificados por dois docentes em Contabilidade doutores, especialistas na área de *accountability*. Houve preocupação com o processo de adaptação e validação de conteúdo do IA, apesar da subjetividade do processo (Borsa, Damásio e Bandeira, 2012).

As adaptações dos indicadores foram feitas com base nos mecanismos de *accountability* trazidos por Ebrahim (2003), dando atenção às ferramentas e processos que colaboram para uma *accountability* ascendente para doadores e financiadores e, ainda com base nos elementos que fazem parte das Normas Brasileiras de Contabilidade ITG 2002 (R1)/2015 e também pela análise da lista de itens que são submetidos pelas ONGs ao Tribunal de Contas e Ministério Público estaduais, além dos requisitos avaliados pelo Selo DOAR. Foram excluídos do IA original, os indicadores que não se identificavam como sendo uma *accountability* ascendente (Tabela 4).

Tabela 4: Adaptação do Índice de *Accountability*

Dimensões do IA de Tremblay-Boire e Prakash (2015)	Indicadores	Adaptação para o contexto brasileiro - Índice de <i>Accountability</i> Ascendente	Descrição das Adaptações
Responsabilidade do Beneficiário	1. Informações sobre avaliação da eficácia e impacto do programa	1. Informações sobre avaliação da eficácia e impacto do programa e/ou Relatório de desempenho (exceto financeiro) (que pode estar contido no Relatório de Atividades Anual)	Os itens 1 e 2 foram agrupados, já que normalmente não são encontrados relatórios de desempenho com indicadores de forma separada e sim informações dos programas e resultados que podem estar contidos no Relatório de Atividades Anual, que podem ser consideradas informações de <i>accountability</i> ascendente
	2. Relatório de desempenho (exceto financeiro)		
	3. Informação sobre gerenciamento de relacionamentos com beneficiários		Não foram considerados por não se relacionarem à <i>accountability</i> ascendente e se referirem ao relacionamento com os beneficiários dos programas e atividades das ONGS
	4. Mecanismos de feedback dos beneficiários		
Códigos e normas	5. Requisitos éticos para captação de recursos	2. Requisitos éticos para captação de recursos, que foram considerados a divulgação de diferentes formas de captação de recursos estabelecidos de forma ética e transparente	Incluída informação de que foram considerados a divulgação de diferentes formas de captação de recursos estabelecidos de forma ética e transparente
	6. Cartas, princípios ou outras iniciativas econômicas, ambientais e sociais desenvolvidas externamente, às quais a organização subscreve ou endossa	3. Cartas, princípios ou outras iniciativas econômicas, ambientais e sociais desenvolvidas externamente, às quais a organização subscreve ou endossa, que foram consideradas as certificações, selos e parcerias de diversas naturezas	Incluída informação de que foram consideradas as certificações, selos e parcerias de diversas naturezas
	7. Declarações sobre o cumprimento da lei	4. Declarações sobre o cumprimento da lei, que foi considerado a presença de Relatório de Auditoria Independente e/ou Parecer do Conselho Fiscal	Foi considerado a presença de Relatório de Auditoria Independente e/ou Parecer do Conselho Fiscal, considerando que a ONG cumpre os requisitos contábeis e fiscais
Responsabilidade no emprego	8. Declaração / política sobre diversidade		Não foram considerados por não se relacionarem à <i>accountability</i> ascendente e sim interna, voltadas para as regras, benefícios e qualidade de vida no trabalho aos funcionários
	9. Informações sobre treinamento e benefícios		
	10. Código/política/diretrizes sobre emprego e funcionários (por exemplo, código de conduta, política de conflito de interesses e código de ética)		
	11. Mecanismos de <i>feedback</i> e reclamações da força de trabalho (por exemplo, política de denunciadores e linha direta)		
Responsabilidade ambiental	12. Qualquer informação sobre impacto ambiental (por exemplo, emissões de gases de efeito estufa) ou sobre iniciativas para se tornar mais verde		Não foram considerados por não se relacionarem à <i>accountability</i> ascendente e sim descendente para os usuários que leem os relatórios, o público em geral e menos para as comunidades/beneficiários e
	13. Relatório ambiental		

	14. Unidade que lida com questões ambientais (por exemplo, comitê ambiental)		financiadores e, talvez para órgãos de supervisão se for o caso
Responsabilidade Financeira (doadores)	15. Relatório anual atual	5. Relatório de atividades anual atual	Inclusão do nome Relatório de Atividades, que é nome usual dado aos relatórios elaborado por ONGs no Brasil
	16. Arquivo de relatórios anuais anteriores	6. Arquivo de relatórios de atividades anuais anteriores	Inclusão do nome Relatório de Atividades, que é nome usual dados aos relatórios elaborados por ONGs no Brasil
	17. Formulário atual do IRS 990		Exclusão do item porque se refere a formulário enviado pelas ONGs à Receita Federal Americana e no Brasil não há substituto para ele
	18. Arquivo de formulários anteriores 990		Exclusão do item porque se refere a um formulário enviado pelas ONGs à Receita Federal Americana e no Brasil não há substituto para ele
	19. Fontes de financiamento por categoria	7. Fontes de financiamento (receitas) e/ou Despesas por categoria e/ou com a separação com restrição ou sem restrição que pode ser encontrado na Demonstração do Resultado do Exercício e/ou notas explicativas	Foram agrupados os itens 19 e 20 e a inclusão da separação de fontes de financiamento (receitas) e/ou despesas nomeados com/sem restrição, que pode ser encontrado na DRE e/ou notas explicativas, um indicativo do ITG 2002-R1/2015
	20. Despesas por categoria		
	21. Lista dos principais colaboradores	8. Lista dos principais colaboradores	Sem alteração
	22. Composição do conselho de administração	9. Composição do conselho de administração e/ou consultivo e/ou diretor e/ou assembleia geral	Acrescido de e/ou consultivo e/ou diretor e/ou assembleia geral, que as ONGs podem se organização de formas diversas
	23. Composição da liderança	10. Composição da liderança (gestores) e/ou apresentação de organograma	Inclusão da apresentação de um organograma como alternativa
	24. Estatuto e / ou carta de determinação	11. Estatuto e / ou carta de resolução/decisão	Sem alteração, mas no lugar de carta de determinação foi descrito como carta de resolução/decisão, nome mais usual no Brasil
		12. Publicação de parcerias e acordos de cooperação, seja financeiro ou de qualquer outra natureza	Inclusão desses itens baseado na ITG 2002(R1)/2015, nos requisitos requeridos pelo Ministério Público e Tribunal de contas como parte das prestação de contas, além de sugestões de empresas especializadas prestadoras de serviços de consultoria para ONGs, além do requisitos para certificação do Selo DOAR no Brasil
		13. Inventário Patrimonial que pode ser considerado lista de imobilizado e/ou estoque nas notas explicativas	
		14. Balanço Patrimonial	
		15. Demonstração do Resultado do Exercício	
		16. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	
		17. Demonstração de Fluxo de Caixa	
		18. Notas explicativas	
Responsabilidade pública	25. Contato para informações gerais / formulário de <i>feedback</i>	19. Contato para informações gerais / formulário de <i>feedback</i>	Sem alteração

	26. Declaração de missão	20. Declaração de missão	Sem alteração
	27. Descrição dos programas / atividades	21. Descrição dos programas / atividades (que pode estar contido no Relatório de Atividades Anual)	Sem alteração, inclusão de atividades e que pode estar contida no Relatório de Atividades Anual
	28. Notícias/ arquivo de comunicados de imprensa	22. Notícias e /ou arquivo de comunicados/boletins de imprensa e/ou newsletter e/ou calendário de eventos	Inclusão de boletins de imprensa e/ou newsletter e/ou calendário de eventos
	29. Classificações das agências especializadas (<i>Better Business Bureau, Charity Navigator, etc.</i>)		Excluído porque no Brasil não há agências de classificação gratuitas
Responsabilidade com fornecedor	30. Política de compras		Não foram considerados por não se relacionarem à <i>accountability</i> ascendente e sim para as próprias ONGs como setor (interna e horizontal), vinculando valores à estratégia e desempenho
	31. Declaração sobre diversidade de fornecedores		
	32. Fornecedores locais		
	33. Seleção de fornecedores sobre direitos humanos		

Fonte: Adaptado de Tremblay-Boire, J. & Prakash, A (2015). *Accountability.org: Online Disclosures by U.S. Nonprofits*. Voluntas 26: 693. Recuperado de <https://doi.org/10.1007/s11266-014-9452-3>

Dos 33 indicadores elaborados por Tremblay-Boire e Prakash (2015), o Índice de *Accountability* Ascendente (IAA), contou com 22 indicadores, após as alterações e adaptações realizadas e não foi segmentado em dimensões como o original.

Para coleta de dados dos indicadores para composição do IAA foi realizada uma busca nos *websites* oficiais das associações sem fins lucrativos da área ambiental. Os dados foram coletados entre os meses de janeiro e maio de 2021 e o ano considerado foi o de 2019, por causa da indisponibilidade dos dados e relatórios referentes a 2020. Como o IAA verifica também arquivos de anos anteriores do Relatório de Atividades e das Demonstrações Financeiras e ainda busca indicadores cuja existência sofre somente alterações e melhorias e não exclusões ao longo dos anos, como o estatuto, declaração de missão, composição de conselhos diversos, não foi feita análise longitudinal.

Para escolha das ONGs ambientais foram selecionadas as classificadas como Melhores ONGs de 2017, 2018, 2019 e 2020 do Prêmio Melhores ONGs do Brasil, proposto pelo Instituto Doar. Como não foi encontrada uma listagem de todas as ONGs ambientais brasileiras, a partir das citadas pelo Instituto Doar e em seus relatórios, outras foram sendo encontradas. Somente se analisou ONGs cuja finalidade é promover e apoiar ações de preservação, conservação, defesa e recuperação ambiental e, atuam de forma mais abrangente do que em região específica.

As ONGs ambientais selecionadas são 15: Instituto do Homem e Meio Ambiente da Amazônia (Imazon); *World Wide Fund For Nature* (WWF – Brasil); Instituto de Pesquisas Ecológicas (IPÊ); Instituto Sócio Ambiental (ISA); *The Nature Conservancy Brasil* (TNC-Brasil); SOS Amazônia; *Greenpeace* Brasil; Associação de Preservação da Mata Atlântica (Apremav); Instituto Mamirauá; Conservação Internacional Brasil (CI-Brasil); Associação Caatinga; Akatu; Instituto de Manejo e Certificação Florestal e Agrícola (Imaflora); Instituto de Pesquisa Ambiental Amazônia (IPAM) e; Instituto Terra de Preservação Ambiental.

Para a análise dos dados foi considerado 0, se não houvesse o indicador e, 1 caso estivesse presente. Outras anotações pertinentes foram realizadas para corroborar os resultados e discussões, como idade, local da sede, endereço do *website* institucional, forma jurídica, receitas auferidas, além de informações complementares sobre os indicadores do IAA.

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

5.1 Extensão da *Accountability* ascendente em ONGs ambientais

Das 15 ONGs analisadas, 53,3% (8) possuíam todos os indicadores do IAA e outros 46,7% (7) possuíam acima de 59,1% (Tabela 5).

Tabela 5. Percentual de atendimento das ONGs aos Indicadores do Índice de *Accountability* Ascendente

Imazon 100%	WWF - Brasil 100%	IPÊ 100%	ISA 100%	Akatu 100%
TNC 59,1%	SOS Amazônia 100%	Greenpeace 59,1%	Instituto Terra 95,5%	Imaflora 100%
Apremav 77,3%	Instituto Mamirauá 100%	CI-Brasil 90,9%	Associação Caatinga 59,1%	IPAM 81,8%

Fonte: Autores (2021).

O percentual que representa a razão do atendimento para cada indicador em relação total das ONGs está apresentado na Tabela 6.

Tabela 6. Percentual de *accountability* ascendente nas ONGs ambientais.

INDICADORES DE ACCOUNTABILITY ASCENDENTE	% Atendimento dos requisitos
1. Relatório de atividades anual atual	93,8%
2. Arquivo de relatórios de atividades anuais anteriores	100,0%
3. Descrição dos programas / atividades (que pode estar contido no Relatório de Atividades Anual)	100,0%
4. Informações sobre avaliação da eficácia e impacto do programa e/ou Relatório de desempenho (exceto financeiro) (que pode estar contido no Relatório de Atividades Anual)	93,8%
5. Declarações sobre o cumprimento da lei, que foi considerado a presença de Relatório de Auditoria Independente e/ou Parecer do Conselho Fiscal	75,0%
6. Balanço Patrimonial	81,3%
7. Demonstração do Resultado do Exercício	81,3%
8. Fontes de financiamento (receitas) e/ou Despesas por categoria e/ou com a separação com restrição ou sem restrição, que pode ser encontrado na Demonstração do Resultado do Exercício e/ou notas explicativas	87,5%
9. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	75,0%
10. Demonstração de Fluxo de Caixa	75,0%
11. Notas explicativas	75,0%
12. Lista dos principais colaboradores (doadores)	100,0%
13. Composição do conselho de administração e/ou consultivo e/ou diretor e/ou assembleia geral	100,0%
14. Composição da liderança (gestores) e/ou apresentação de organograma	100,0%
15. Inventário Patrimonial que pode ser considerado lista de imobilizado e/ou estoque nas notas explicativas	75,0%
16. Estatuto e / ou carta de resolução/decisão	62,5%
17. Declaração de missão (que pode estar contido no Estatuto)	100,0%
18. Notícias e /ou arquivo de comunicados/boletins de imprensa e/ou newsletter e/ou calendário de eventos	100,0%
19. Requisitos éticos para captação de recursos, que foram considerados a divulgação de diferentes formas de captação de recursos estabelecidos de forma ética e transparente	93,8%
20. Cartas, princípios ou outras iniciativas econômicas, ambientais e sociais desenvolvidas externamente, às quais a organização subscreve ou endossa, que foram consideradas as certificações, selos e prêmios de diversas naturezas	87,5%
21. Publicação de parcerias e acordos de cooperação, seja financeiro ou de qualquer outra natureza	100,0%
22. Contato para informações gerais / formulário de <i>feedback</i>	100,0%

Fonte: Autores (2021).

O atendimento aos indicadores do IAA variou de 62,50% a 100% dos indicadores com menor percentual, 62,50%, em relação ao Estatuto disponível no *website* oficial, em que 7 ONGs não disponibilizaram seus Estatutos (TNC-Brasil, *Greenpeace*, CI-Brasil, Associação Caatinga, IPAM e Instituto Terra).

O Relatório de Atividades de anos anteriores foi publicado pela maioria das ONGs, somente o IPAM não disponibilizou o de 2019, mas o arquivo de anos anteriores estava divulgado, como em todas as outras ONGs e, a partir disso, alguns outros indicadores foram pontuados como a Descrição dos programas/atividades; Informações sobre a avaliação dos programas (exceção do IPAM) e Publicação de parcerias/acordos de cooperação.

Dentre as ONGs pesquisadas, 4 delas não publicaram seus Relatórios Financeiros de forma completa, contendo o Relatório da Auditoria, as Demonstrações Financeiras obrigatórias pela Interpretação ITG 2002 (R1) - Balanço Patrimonial, DRE, DFC, DMPL - e, respectivas Notas Explicativas e, também não foi verificada a lista de imobilizado.

A Apremav publicou o Balanço Patrimonial e DRE somente, consequentemente as Receitas e/ou Despesas por categoria e/ou com separação com ou sem restrição, que também estava disponibilizado pelo *Greenpeace* em seu Relatório de Atividades, mesmo não publicando os Relatórios Financeiros completos nem parciais.

As 15 ONGs que segregaram receitas e despesas, o fizeram por categoria e o restante com e sem restrição, como preconizado pelo ITG 2002 (R1). Importante salientar que a WWF-Brasil contabiliza na sua DRE a mão de obra voluntária, como receita e despesa e, não foi encontrado Parecer do Conselho Fiscal em nenhuma ONG.

Quanto aos requisitos éticos para captação de recursos, todas possuem e foram verificados *links* para doações, como depósitos e boletos bancários ou mesmo cooperações nas atividades desenvolvidas, como participar de algum projeto da instituição. O IPAM disponibiliza o *link* para acessar informações para doações inativo e, portanto, desconsiderado.

Em todos os *websites* a missão, visão, objetivos e os valores das ONGs foram disponibilizados e nos Relatórios de Atividades. Notícias, arquivo de comunicados, boletins de imprensa e/ou *newsletter* e contato para informações e formulários de *feedback* foram facilmente acessados, sugerindo um canal aberto com a imprensa e outros usuários que deseje informações, além de publicarem quando são noticiados nas mídias e quando querem divulgar informações próprias e publicizarem seus feitos. Telefones de contato, endereços de sedes e e-mails para contato foram encontrados em todos os *websites*.

A maior parte das ONGs analisadas, divulgaram as parcerias que realiza para operar suas atividades e quem são seus apoiadores. A composição dos Conselhos – deliberativos, consultivos, fiscal e assembleia geral – e a Composição dos gestores foram disponibilizados nos Relatórios de Atividades ou num link específico do *website*. Algumas ONGs publicam o organograma funcional, como é o caso da SOS Amazônia, ISA e Imazon.

Quanto às certificações, selos e prêmios, o *Greenpeace* e CI-Brasil não divulgaram informações e nesse caso, sugere-se que sua publicização seja divulgada para auxiliar a captação de recursos. Destaca-se que em todas as outras instituições foram encontradas informações dessa natureza.

Alguns apontamentos verificados na busca nos *websites* mostrou que as ONGs internacionais que possuem sede para atuação no Brasil, deixam de publicar informações como as Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas, que é o caso do *Greenpeace* e TNC-Brasil, sendo esta última considerada a terceira maior ONG dos EUA, a mais confiável e a maior do setor em relação ao patrimônio e renda e, o *Greenpeace* mundialmente conhecido e atuante e, somente publica a receita e despesa por categoria em seu Relatório de Atividades. Em contrapartida, a WWF-Brasil disponibiliza todos os indicadores, sendo esses Relatórios elaborados com informações pertinentes, além de fotos e dados complementares.

As ONGs desse estudo, possuem de 13 a 31 anos em 2019, sendo a mais jovem o TNC-Brasil e mais antiga o SOS Amazônia, com exceção da TNC-Brasil e o Akatu, todas as outras possuem mais de 20 anos.

As sedes e subsedes são espalhadas por todo o Brasil, com destaque para Belém/PA, Brasília/DF e São Paulo/SP e as receitas auferidas no ano de 2019, variam entre R\$2,5 milhões

(Apremav) e R\$64 milhões (ISA) e seus ativos totais variam de R\$5,7 milhões (SOS Amazônia) a R\$46,7 milhões (WWF-Brasil) (Tabela 7, Gráficos 1 e 2).

Tabela 7. Idades em anos das ONGs, em 2019.

TNC 13	Akatu 18	Instituto Mamirauá 20	Instituto Terra 21	Associação Caatinga 21
WWF - Brasil 23	IPAM 24	Imaflora 24	ISA 25	IPÊ 27
CI-Brasil 29	Greenpeace 29	Imazon 29	SOS Amazônia 31	Apremav 32

Fonte: Autores (2021).

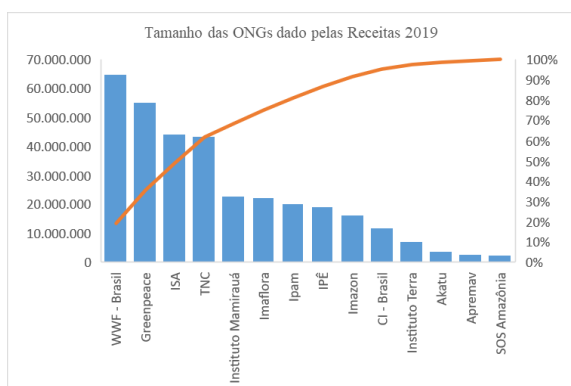


Gráfico 1. Tamanho da empresa, dado pela receita total líquida do ano 2019 (com/sem restrição de uso, incluindo receitas financeiras e outras receitas na DRE) sendo excluída a ONG Associação Caatinga, por não publicar os dados em *website* oficial.
Fonte: Autores (2021).

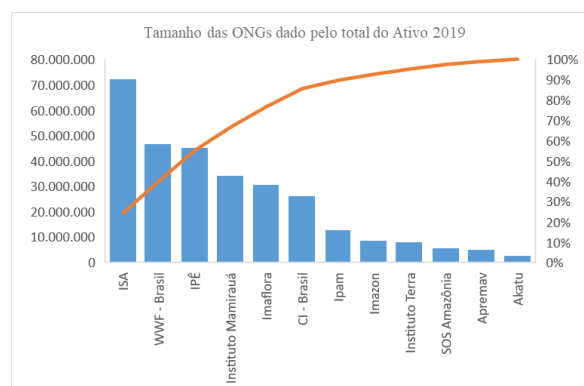


Gráfico 2. Tamanho da empresa, dado pelo tamanho do ativo (valor do ativo total) 2019, sendo excluídas as ONGs, TNC, Greenpeace e Associação Caatinga, por não publicarem os dados em *websites* oficiais.
Fonte: Autores (2021).

Muitos *websites* são de difícil acesso, às vezes com informações não organizadas por categoria, como é o caso do ISA, que para busca dos Relatórios de Atividades e Financeiros, foi necessário digitar as palavras-chave na busca do *website*.

Apesar de não ser um ponto avaliado neste trabalho, vale destacar que algumas ONGs possuem um ou alguns itens como Canal de Denúncia, Princípios de Conduta, Ouvidoria, Regimento Interno e até mesmo Código de Ética, como é o caso do Akatu, WWF-Brasil, SOS Amazônia e o Instituto Terra.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muitos dos mecanismos de *accountability* utilizados no cotidiano das ONGs são respostas às exigências de financiadores ou entidades oficiais. Os motivos que levam as ONGs a usarem esses mecanismos são, na maioria dos casos, externos, por advirem de exigências legais ou imposição dos financiadores. Mecanismos de *accountability*, como relatórios anuais de projetos e registros financeiros, são usados não apenas pelos financiadores para acompanhar os gastos das ONGs, mas também para alavancar fundos divulgando seus projetos e programas.

As ONGs deparam-se constantemente com a necessidade de fundos e a possibilidade de não os conseguir e manter, reforçando a *accountability* externa. Também o receio de perda de credibilidade é um fator importante que conduz ao desenvolvimento da *accountability*.

A partir da adaptação realizada, propôs-se o IAA, que foi validado em 15 ONGs ambientais no Brasil. Os resultados foram promissores, pouco mais da metade delas possui 100% dos indicadores buscados nos *websites* oficiais.

A outra metade de instituições possui uma variação de indicadores encontrados, entre 62,5% a 93,8%. Dos 22 indicadores, 9 foram encontrados em todas as ONGs objeto de estudo. O indicador menos encontrado foi o Estatuto Social, das 15 ONGs analisadas, somente 6 publicaram o item. O destaque se dá aos Relatórios de Atividades, além dos arquivos de anos anteriores, que foram encontrados em todas as ONGs, somente o IPAM não tinha publicado ainda o de 2019. Os Relatórios Financeiros com as devidas Demonstrações Financeiras e notas explicativas também foram encontrados na maioria das instituições, das 15, 11 publicizaram as informações financeiras, ainda com o Relatório de Auditoria Independente.

A pesquisa possui limitações consideradas como sugestões para futuras pesquisas. A amostra é pequena e por causa da inexistência de uma lista oficial de ONGs ambientais podem ter sido excluídas instituições que atuem a nível nacional. Também seria interessante verificar outras de abrangência local/regional e, ainda, as ONGs de proteção animal, que fazem parte da classificação do IBGE e que entram na contagem de 1.689 dessa área de atuação. A aplicação do IAA em ONGs de outras áreas de atuação seria pertinente, para verificar se a área ambiental não seria mais *accountable* do que outras áreas.

Outra limitação seria em relação ao IAA com os 22 indicadores, que deverá ser testado para descobrir a natureza da estrutura subjacente entre as variáveis indicadoras, por meio da análise fatorial exploratória ou até mesmo análise fatorial confirmatória para clarificar sobre as relações entre as variáveis (indicadores) do IAA.

Também poderá ser feita uma análise estatística para apoiar hipóteses em relação aos principais motivadores da *accountability* de ONGs em *websites* e, ainda, agregar novos dados, propor novas hipóteses, usando os mesmos ou novos construtos teóricos preconizados por Tremblay-Boire e Prakash (2015).

Tremblay-Boire e Prakash (2015), utilizaram o IA como variável dependente para verificar a relação com a visibilidade, fontes de financiamento e características dos setores nos quais atuam e não realizaram análise em separado do Índice de *Accountability* para realizar comparativos com essa pesquisa.

REFERÊNCIAS

Ávila, L. A. C. & Bertero, C. O. (2016). Governança no terceiro setor: um estudo de caso em uma fundação de apoio universitário. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 18(59), 125-144. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v18i59.2107>

Borsa, J.C.; Damásio, B.F.; Bandeira, D.R. (2012). Adaptação e Validação de Instrumentos Psicológicos entre Culturas: Algumas Considerações. *Paidéia*, Vol. 22, No. 53, 423-432. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1590/1982-43272253201314>

Brasil (2014). LEI Nº 13.019, DE 31 DE JULHO DE 2014. Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm

Calegare, Marcelo Gustavo Aguilár, & Silva Junior, Nelson. (2009). A “construção” do terceiro setor no Brasil: da questão social à organizacional. *Psicologia Política*, 9(17), 129-148.

Campos, G.M.; Moreira, R.L. & Scalzer, R.S. (2014). Evidenciação Contábil: Reflexão Sobre Transparência No Terceiro Setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3.

Carneiro, A. F.; Oliveira, D. L. & Torres, L. C. (2011). *Accountability e Prestação de Contas das Organizações do Terceiro Setor: Uma Abordagem à Relevância da Contabilidade*. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Vol. 6, nº 2.

Cavill, S. & Sohail, M. (2007). Increasing strategic accountability: A framework for international NGOs. *Development in Practice*, 17, 231-248. Recuperado de: [10.1080/09614520701196004](https://doi.org/10.1080/09614520701196004).

CFC - Conselho Federal de Contabilidade (2015). Recuperado de: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1)).

Chagas, M.J.R.; Cavalcante, D.S.; Travassos, S.K.M.; Pinto, S.K.M. & Silva, P.Z.P. (2020). Evidenciação contábil dos recursos auferidos pelas OSCIPs do nordeste brasileiro: um enfoque nas subvenções e assistências governamentais. *Revista Ambiente Contábil - UFRN – Natal-RN*. v. 12, n. 2, pp. 236 – 253, ISSN 2176-9036.

Cordery, C.; Belal, A. R. & Thomson, I. (2019). NGO accounting and accountability: past, present and future. *Accounting Forum*, 43:1, 1-15. Recuperado de: [10.1080/01559982.2019.1593577](https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1593577)

Dainelli, F., Manetti, G., & Sibilio, B. (2013). Web-Based Accountability Practices in Non-profit Organizations: The Case of National Museums. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 24 (3), 649-665.

Dumont, G.E. (2013). Nonprofit Virtual Accountability: An Index and Its Application. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 42(5), pp. 1049– 1067. Recuperado de: [10.1177/0899764013481285nvsq.sagepub.com](https://doi.org/10.1177/0899764013481285nvsq.sagepub.com)

Ebrahim, A. (2003). Making sense of accountability: Conceptual perspectives for Northern and Southern nonprofits. *Nonprofit Management and Leadership*, 14(2), pp. 191-212.

Edwards, M. & David Hulme, D. (1995). Too close for comfort? The impact of official aid on nongovernmental organizations. *World Development*, Volume 24, Issue 6, pp. 961-973.

Gálvez Rodríguez, M. D. M.; Caba Pérez, C. & López Godoy, M. (2012). Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study. *Voluntas: International Journal of Voluntary & Nonprofit Organizations*, 23(3), pp. 661–683. Recuperado de: <https://doi.org/10.1007/s11266-011-9229-x>

Gálvez Rodríguez, M. D. M.; Caba Pérez, C. & López Godoy, M. (2014). Drivers for the proactive online disclosure of information in the NGO sector: the Colombian case. *Online Information Review*, 38(6), pp. 769–787. Recuperado de: <https://doi.org/10.1108/OIR-05-2014-0113>

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2016). Recuperado de: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/outras-estatisticas-economicas/9023-as-fundacoesprivadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no-brasil.html?=&t=o-que-e>

Ink Inspira (2020). Recuperado de: <https://inkinspira.com.br/como-prestar-contas-em-ons/>

Instituto DOAR (2020). Recuperado de: <https://www.institutodoar.org/>

Minatto, F.; Vicente, E. F. R., & Borba, J. A. (2019). Maiores ONGs do Setor Ambiental: Uma Análise da Diversificação das Receitas. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 7(3), 127-148

MPPA - Ministério Público do Estado do Pará (2020). Guia prático de prestação de contas das entidades do terceiro setor. Centro de Apoio Operacional Cível. Belém, PA.

Nascimento Júnior, H.S. & Leitão, C.R.S. (2020). Evidenciação Contábil no Terceiro Setor: Análise da Divulgação de Demonstrações Contábeis em Websites para

Obtenção de Certificação de Transparência. Revista Opara – Ciências Contemporâneas Aplicadas, ISSN 2237-9991, FACAPE, Petrolina, v. 10, n. 3, pp. 95-111.

Nazuk, A. & Shabbir, J. (2018). A new disclosure index for Non-Governmental Organizations. PLoS ONE 13(2): e0191337. Recuperado de: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0191337>

Nazuk, A.; Nadir, S.; Ansari, A.R. & Nawaz, R. (2020). NGO online disclosures index in the presence of auxiliary information. PLoS ONE 15(9): e0238297. Recuperado de: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0238297>

Pinto, F. (2012). Accountability nas ONGD – Conceito e Perspectivas, Tipologias e Prioridades. Africana Studia, Edição N.º 18, Centro de Estudos Africanos da Universidade do Porto, Portugal.

Potella Tondolo, R. da R.; Gonçalves Tondolo, V. A.; Camargo, M. E. & Bessa Sarquis, A. (2016). Transparência no Terceiro Setor: Uma proposta de construto e mensuração. Revista Espacios Públicos, vol. 19, núm. 47, septiembre-diciembre, pp. 7-25. Universidad Autónoma del Estado de México Toluca, México.

Rota, D.; Ferron, F.; Tondolo, R. R. P.; Corte, V. F. D. & Romanssini, R. (2016). Transparência nas Organizações do Terceiro Setor: Uma análise das demonstrações contábeis. Espacios. Vol. 37 (Nº 01), p.5.

Santana, A.F.S. & Azevedo, T.C. (2020). Evidenciação contábil das entidades sem fins lucrativos de assistência social em Feira de Santana (BA): abordagem à luz das normas brasileiras de contabilidade. Revista Ambiente Contábil - UFRN – Natal-RN. v. 12, n. 1, p. 171 – 191, ISSN 2176-9036.

Saxton, G. D. & Guo, C. (2011). Accountability Online: Understanding the Web-Based Accountability Practices of Nonprofit Organizations. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 40(2), 270–295. Recuperado de: <https://doi.org/10.1177/0899764009341086>

Silva, José Afonso da. Direito ambiental constitucional. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

Silveira, D. & Borba, J.A. (2010). Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. Revista Contabilidade Vista & Revista, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, pp. 41-68.

Soares, K.; Piva, R. S.; Rocha, J. A. & Reckziegel, V. (2016). A pesquisa em contabilidade do Terceiro Setor e sua aderência na cidade de Cascavel-PR. Revista de Contabilidade Dom Alberto, 5(10), 177-199. Recuperado de: <http://revista.domalberto.edu.br/index.php/revistadecontabilidadefda/article/view/239>

Tremblay-Boire, J. & Prakash, A (2015). Accountability.org: Online Disclosures by U.S. Nonprofits. Voluntas 26: 693. Recuperado de: <https://doi.org/10.1007/s11266-014-9452-3>

Zittei, M. V. M.; Politelo, L. & Scarpin, J. E. (2016). Nível de Evidenciação Contábil de Organizações do Terceiro Setor. Administração Pública e Gestão Social, vol. 8, núm. 2, pp. 85-94.