

100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Responsabilidade Financeira, Códigos e Normas como extensão da accountability na prática em Organizações Não Governamentais brasileiras

Glenda de Almeida Soprane

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
glensopra@yahoo.com.br

José Alonso Borba

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
jalonsoborba@hotmail.com

Resumo

O objetivo desse trabalho foi examinar a extensão da accountability, relacionada às dimensões Código e Normas e Responsabilidade Financeira, do Índice de Accountability adaptado, de Tremblay-Boire e Prakash (2015), divulgadas em sites de ONGs brasileiras. Também foi possível analisar se o Índice de Accountability, nas dimensões estudadas, atendem aos direcionamentos de prestação de contas na prática por ONGS, trazidos por Ebrahim (2003). A accountability seria uma das formas de conseguir legitimidade perante a sociedade e consequentemente, receberem apoio de diversas formas. Através das análises realizadas, verificou-se que, nas duas Dimensões selecionadas do índice, Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira, já abrangem diversos mecanismos, como Auto Regulação, Auditoria Social, Declarações e relatórios de divulgação e Avaliação de desempenho e estimativas. E essas duas dimensões já iniciam o atendimento das necessidades das partes interessadas ascendentes e descendentes. Com a busca nos sites das ONGs selecionadas neste trabalho, verifica-se que quase todas ONGs atendem a todos os indicadores. O que pode ser destacado é que todas as ONGs produzem Relatórios de Atividades Anuais, que trazem de forma mais qualitativa, com fotos, andamento de suas ações e seus resultados e são complementados com poucos dados quantitativos. Esperava-se que todos os indicadores coletados, fossem encontrados e principalmente não houvesse ausência de demonstrativos financeiros em algumas ONGs.

Palavras-chave: Accountability; ONGs; Índice.

Linha temática: Outros temas relevantes em contabilidade

1. Introdução

Entende-se que a accountability possui uma natureza multidimensional, principalmente para entidades sem fins lucrativos, já que são responsáveis perante diferentes partes interessadas em níveis global e local.

Ebrahim (2003) sugere uma abordagem ampla da accountability, caracterizando-a não apenas como um meio pelo qual indivíduos e organizações são responsabilizados por suas ações, mas também como um meio pelo qual organizações e indivíduos assumem a responsabilidade interna de moldar suas ações, missão e valores organizacionais, por se abrirem ao escrutínio público ou externo e por avaliar o desempenho em relação às metas.

Cavill e Sohail (2007) trazem uma definição complementar de que a accountability significa coisas diferentes para pessoas diferentes, dependendo do contexto e da finalidade do qual a accountability é solicitada. No entanto, a accountability não é simplesmente uma questão

técnica, é também um instrumento de política e poder e visa incentivar uma mudança de conduta, comportamento e valores profissionais.

As ONGs sofrem pressões externas de diversas partes interessadas e estão sujeitas ao tempo todo ao escrutínio público. Dentre as razões para que as ONGs aumentem a accountability, estão a necessidade de contornar uma crise de legitimidade ocasionadas por diversas razões; as respostas a críticas da imprensa e de formuladores de políticas internacionais ocasionadas por mau comportamento, abuso de poder, desonestidade, má gestão e governança, entre outras; as preocupações com a qualidade e crescente profissionalização das práticas de desenvolvimento e crescimento das organizações e; a crescente visibilidade das ONGs, influenciando por exemplo, tomadores de decisões e formuladores de políticas (Cavill e Sohail, 2007).

Ebrahim (2013) contribuiu teoricamente, com uma visão integrada, ao debate sobre as demandas múltiplas e às vezes concorrentes de várias partes interessadas para com as ONGs. As perspectivas da literatura das partes interessadas sobre comportamento organizacional, trazida por Ebrahim (2003) em seu artigo sobre os mecanismos de accountability na prática para ONGs, conta com três tipos de atores para quem a accountability deve ser direcionada: a accountability ascendente, que se refere aos doadores, financiadores, conselho de administração e governos; a accountability 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 accountability interna, que inclui a responsabilidade de uma ONG perante si mesma, sua missão e equipe.

Cavill e Sohail (2007) acrescenta um quarto ator para quem a accountability deve ser direcionada que é a accountability horizontal que se refere ao atendimento de padrões e valores para manutenção da reputação do setor, ou seja, uma accountability para seus pares e colegas profissionais, de ONG para ONG.

Pinho e Sacramento (2009) verificaram se as alterações políticas, sociais e institucionais, ocorridas no Brasil, contribuíram para que a tradução da palavra accountability germinasse no solo brasileiro, desde a publicação do artigo seminal de Campos em 1990, sobre a ausência desse conceito no Brasil. Constatou-se que o significado do conceito, de acordo com os dicionários, envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo. O termo accountability utilizado nesse trabalho possui os significados de prestação de contas e/ou responsabilidade perante as partes interessadas (stakeholders).

O objetivo desse artigo é examinar a extensão da accountability, relacionada às dimensões Código e Normas e Responsabilidade Financeira, do Índice de Accountability, divulgadas em sites das ONGs brasileiras.

Para isso foi necessário realizar uma adaptação do Índice de Accountability (IA) elaborado por Tremblay-Boire e Prakash (2015) e, assim examinar nos sites das ONGs selecionadas, se possuem as informações definidas no IA, nas dimensões selecionadas.

Foi analisado um canal específico de accountability, a comunicação via web, ou seja, as informações publicadas em sites oficiais. Esse recurso é particularmente importante para com as várias partes interessadas. Saxton e Guo (2011), considera as práticas de accountability baseadas na web de uma ONG, como sendo qualquer relatório on-line, feedback e/ou mecanismos de participação de partes interessadas que sirvam para demonstrar ou aprimorar a accountability.

Com isso, esta pesquisa possibilitou verificar, dentro do contexto das ONGs brasileiras estudadas, se estão produzindo minimamente as informações financeiras, ou seja, a origem e a

aplicação de recursos, já que, a maioria delas, dependem de doações/repasses de terceiros para sobrevivência.

Este estudo é uma iniciativa de se aprimorar e aprofundar a compreensão do papel e da influência da accountability, em suas diversas formas, em contextos específicos de ONGs brasileiras e assim trazer uma contribuição no sentido de entender a postura das mesmas, através das práticas de accountability, diante da necessidade de atender as demandas do mundo contemporâneo e todas as partes interessadas.

No setor das ONGs, a divulgação proativa é considerada um ato de responsabilidade, que permite a excelência na prestação de contas e, portanto, promove a credibilidade nas melhores práticas da organização. E os diferentes canais de comunicação, como as páginas da web, oferecem vários benefícios para a divulgação de informações como disponibilidade, acessibilidade e baixo custo, sendo, então, um excelente elo de conexão entre as partes interessadas e as ONGs (Gálvez-Rodríguez, Caba-Pérez, López-Godoy, 2014).

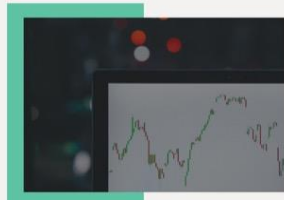
Complementarmente foi realizada uma análise sobre como os mecanismos - ferramentas e processos, trazidos como essenciais por Ebrahim (2003) para produzir na prática a accountability de Organizações Não Governamentais, se insere nas dimensões, Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira, do IA.

Sabe-se que as ONGs têm importância no desenvolvimento de atividades que o governo, principalmente de países em desenvolvimento, não consegue suprir. A contribuição social é para os indivíduos como um todo, principalmente aqueles que desejam contribuir para o funcionamento, legitimação e alcance social promovido por essas entidades, fortalecendo a necessidade de produzir informação, se forem trabalhar diretamente com elas ou, se forem efetivamente financiar suas atividades. De acordo com Salamom e Anheier (1998), cinco características estruturais diferenciam as organizações do terceiro setor das demais instituições: são formalmente constituídas; estrutura básica não governamental; gestão própria; sem fins lucrativos e; fazem uso significativo de mão de obra voluntária.

Foi feito uso da Teoria da Legitimidade Organizacional para discussão sobre a necessidade de accountability às diversas partes interessadas. A legitimidade e a accountability se relacionam nessa pesquisa, à medida que a prestação de contas, de forma voluntária ou não via web, é uma forma de buscar, manter e reparar a legitimidade das ONGs. A accountability seria uma das formas de conseguir legitimidade perante a sociedade e consequentemente, receberem apoio de diversas formas, como através dos recursos financeiros, voluntariado, etc. Assim a legitimidade é possuída objetivamente, ainda que criada subjetivamente, sendo assim a gestão da legitimidade, como na maioria dos processos culturais, baseia-se fortemente na comunicação entre a organização e seus diversos públicos ou partes interessadas.

Será aplicado o Índice de Accountability adaptado, elaborado por Tremblay-Boire e Prakash (2015). A escolha desse Índice especificamente, se dá pela relação mais próxima com a contabilidade, conseguindo mensurar a accountability para todas as partes interessadas, principalmente verificando também se atendem minimamente a normas contábeis brasileiras para entidades sem fins lucrativos (ESFL).

Outros autores fizeram uso de um índice específico ou mesmo utilizaram mecanismos de identificação da accountability das ONGs, como Saxton e Guo (2011), que propuseram que o índice 'Nível de Accountability baseada na Web, que foi testado em ONGs americanas para verificar até que ponto as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) variam na adoção de práticas de accountability baseadas na Web. Dainelli, Manetti e Sibilio (2013), desenvolveram um índice multivariado clássico de divulgação na web, com o uso de itens relevantes na literatura principal sobre gerenciamento e accountability e foi aplicado em diversos museus do mundo.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Dumont (2013), apresenta o ‘Índice de Accountability Virtual das ONGs (NPVAI)’, criado para ser utilizado como uma ferramenta para as ESFL planejarem estrategicamente sua accountability on-line, bem como para os pesquisadores analisarem empiricamente os sites dessas entidades e, foi aplicado em ONGs em Illinois/EUA. Gálvez-Rodríguez, Caba-Pérez, López-Godoy (2012), fizeram um trabalho com as ONGs espanholas, utilizando o ‘Índice de Transparência on-line’. Em 2014 os mesmos autores, Gálvez-Rodríguez, Caba-Pérez e López-Godoy, utilizaram o ‘Índice de Transparência on-line’, nas ONGs colombianas.

Nazuk e Shabbir (2018), propuseram um novo índice, denominado ‘Índice de Divulgação de ONGs’ para medir as tendências de divulgação on-line em ONGs no Paquistão. O NDI considera o índice de Dumont (2013) e também o de Tremblay-Boire e Prakash (2015) e foi redesenhado especificamente para atender às ONGs que trabalham em países de baixa e média renda.

No Brasil, alguns estudos foram realizados para compreender a transparência, evidênciação, prestação de contas e contabilidade, exercidas por algumas ONGs brasileiras, concentradas em algumas regiões e cidades do País, como a região norte do Estado do Rio Grande do Sul (Dall’Agnol et al., 2017); no cone sul do Estado de Rondônia (Carneiro, Oliveira e Torres, 2011); as ONGs na cidade de Cascavel, PR (Soares et al., 2016); ou mesmo grupos de organizações pertencentes à um projeto, como BID – Desenvolvimento de Princípios de Transparência e Prestação de Contas em Organizações da Sociedade Civil, que encontraram um nível médio de evidênciação de informações (Zittei, Politelo e Scarpin, 2016); ou entidades que divulgam sua prestação de contas na Internet para verificar o grau de adesão às normas contábeis e legislações vigentes e terminologias utilizadas para possibilitar compreensibilidade e comparabilidade (Miranda et al., 2008; Rota et al., 2016; Neves, Carvalho e Vieira, 2018); ou verificando se a transparência, enquanto um dos valores principais da governança, tem sido incluída nas declarações de missão e no conteúdo institucional disponível em websites de OSFLs com atuação no Brasil (Bronstein e Gomes, 2015); ou medindo um Índice de Governança para verificar o relacionamento e influências com o desempenho econômico-financeiro e volume de operações de uma entidade de apoio universitário (Ávila e Bertero, 2016); ou elaborando uma proposta de controle financeiro com finalidade de padronizar, aplicar e fornecer informações necessárias como instrumento para a tomada de decisão dos gestores de uma entidade específica (Souza et al., 2017); entre outros estudos.

2. Referencial Teórico

2.1. Teoria da Legitimidade Organizacional

A premissa de que as organizações, enquanto parte do sistema social, necessitam mais do que recursos técnicos e informação do ambiente, elas necessitam de aceitação e credibilidade. As organizações são definidas como um sistema social orientado para a realização de uma meta específica, que necessariamente devem contribuir de alguma forma com o sistema mais amplo, normalmente a sociedade. Sendo assim, se elas são tidas como imersas no ambiente social, as organizações devem ser compreendidas por sua congruência com o sistema de valores de tal ambiente, assim como seu conjunto de crenças, leis e normas. Desde que as organizações usam recursos do ambiente, a sociedade constantemente avalia se suas ações são apropriadas e se seus produtos ou resultados são socialmente úteis (Parsons, 1956, como citado em Rossoni, 2016).

Diferentemente de Parsons, Meyer e Rowan tomam a legitimidade como um de seus elementos centrais, juntamente com os recursos, para a explicação da sobrevivência das organizações, afirmando que as organizações que incorporam elementos racionalizados socialmente legitimados em suas estruturas formais, maximizam sua legitimidade e aumentam

seus recursos e capacidades de sobrevivência. Assim tratam a legitimidade organizacional tempos depois enquanto conceito, sendo os primeiros a elaborar uma definição, onde a legitimidade organizacional refere-se ao grau de suporte cultural de uma organização, que fornece explicações para sua existência, funcionamento e jurisdição (Meyer e Rowan, 1977, como citado em Rossoni, 2016).

O grande desenvolvimento da questão da legitimidade organizacional ocorreu em meados da década de 1990, dado principalmente pelos trabalhos de Suchman, cunhando a definição mais amplamente aceita de legitimidade organizacional, tanto internacionalmente, como o Brasil. De acordo com Suchman (1995, como citado em Rossoni, 2016) a legitimidade organizacional é a percepção ou pressuposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições.

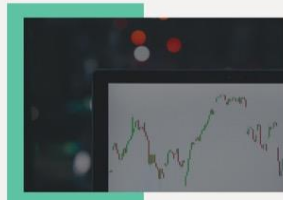
Verifica-se que as organizações serão consideradas legítimas na medida em que suas atividades sejam consistentes com os objetivos da sociedade. Se uma crise ou evento de legitimidade ocorre, que resulte em uma lacuna entre os valores e expectativas da sociedade, a organização precisará agir para diminuir a lacuna, com a intenção de removê-la totalmente, realizando a reparação da lacuna de legitimidade para voltar ao estado de manutenção da legitimidade organizacional. Além de manter e reparar a legitimidade, uma organização também precisará obter legitimidade em determinados momentos. Quando uma nova organização é criada ou uma organização existente entrar em novas áreas de atividade, a organização precisará estabelecer seu direito legítimo de operar, utilizando técnicas apropriadas de legitimação para obter legitimidade seguindo o mesmo processo (Wills, 2017).

2.2. Índice de Accountability

Tremblay-Boire e Prakash (2015) realizaram um estudo, utilizando a lacuna de pesquisa relacionada às assimetrias de informações entre ONGs e partes interessadas. Examinaram como a extensão da accountability divulgadas em sites de ONGs nos EUA é influenciada pela visibilidade das ONGs, pelas fontes de financiamento e pelas características dos setores nos quais elas funcionam. Para isso, propuseram um Índice de Accountability para analisar as práticas de prestação de contas seguidas pelas Entidades Sem Fins Lucrativos, que cobria os três tipos importantes de accountability definido por Ebrahim (2003), que são a prestação de contas ascendente aos doadores, a prestação de contas descendentes às organizações receptoras e, a prestação de contas interna à equipe e, ainda, as cinco categorias amplas de mecanismos (ferramentas e processos) usados pelas ONGS que são as declarações e relatórios de divulgação; avaliações de desempenho (performance) e estimativas futuras; participação; auto regulação e; auditorias sociais.

As dimensões que Tremblay-Boire e Prakash (2015) usaram para construir o índice são: (a) responsabilidade do beneficiário; (b) códigos e normas; (c) responsabilidade no emprego; (d) responsabilidade ambiental; (e) responsabilidade financeira para com os doadores; (f) responsabilidade pública; e (g) responsabilidade do fornecedor e possui 33 indicadores separados por dimensão. Este Índice de Accountability elaborado por Tremblay-Boire e Prakash (2015), adaptado para a realidade brasileira e latino americana, será utilizado nessa pesquisa e nos três estudos empíricos.

Os autores Tremblay-Boire e Prakash, para criação do Índice de Accountability, se basearam no trabalho de Ebrahim (2013) que contribuiu teoricamente, com uma visão integrada, ao debate sobre as demandas múltiplas e às vezes concorrentes de várias partes interessadas para com as ONGs. Para isso, examinou várias maneiras pelas quais a accountability é praticada pelas ONGs. Primeiro, utilizou inúmeras definições de accountability



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro

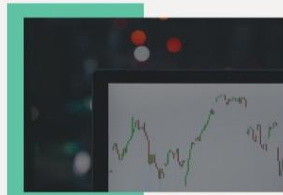


para desenvolver uma perspectiva integrada. Em seguida, explorou os cinco principais mecanismos de responsabilidade usados pelas ONGs na prática. Por fim, comparou esses mecanismos através de uma série de critérios analíticos, a fim de tirar conclusões gerais sobre políticas. A Tabela 01 traz a composição do Índice de Accountability, com cada dimensão e seus respectivos indicadores.

Tabela 01.

Índice de Accountability

Dimensões de Accountability	Indicadores
Responsabilidade do Beneficiário	1. Informações sobre avaliação da eficácia e impacto do programa
	2. Relatório de desempenho (exceto financeiro)
	3. Informação sobre gerenciamento de relacionamentos com beneficiários
	4. Mecanismos de feedback dos beneficiários
Códigos e normas	5. Requisitos éticos para captação de recursos
	6. Cartas, princípios ou outras iniciativas econômicas, ambientais e sociais desenvolvidas externamente, às quais a organização subscreve ou endossa
	7. Declarações sobre o cumprimento da lei
Responsabilidade no emprego	8. Declaração / política sobre diversidade
	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 feedback e reclamações da força de trabalho (por exemplo, política de denunciantes 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
	13. Relatório ambiental
	14. Unidade que lida com questões ambientais (por exemplo, comitê ambiental)
Responsabilidade financeira (doadores)	15. Relatório anual atual
	16. Arquivo de relatórios anuais anteriores
	17. Formulário atual do IRS 990
	18. Arquivo de formulários anteriores 990
	19. Fontes de financiamento por categoria
	20. Despesas por categoria
	21. Lista dos principais colaboradores
	22. Composição do conselho de administração
	23. Composição da liderança
	24. Estatuto e / ou carta de determinação
Responsabilidade pública	25. Contato para informações gerais / formulário de feedback
	26. Declaração de missão
	27. Descrição dos programas / atividades
	28. Notícias/ arquivo de comunicados de imprensa
	29. Classificações de guardiões de caridade (por exemplo, Better Business Bureau, Charity Navigator, etc.)
	30. Política de compras



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Responsabilidade do fornecedor	31. Declaração sobre diversidade de fornecedores
	32. Fornecedor locais
	33. Seleção de fornecedores sobre direitos humanos

Fonte: 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>

De acordo com o Ink Inspira (2020), empresa social reconhecida nacionalmente e internacionalmente na área de Gestão de Projetos Sociais no Brasil, verifica-se que existem diversos elementos que fazem parte da prestação de contas, tais como: 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 e; ainda as 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.

Do universo das entidades sem fins lucrativos, cabe ao Ministério Público acompanhar e fiscalizar as associações de interesse social e as fundações privadas, a fim de verificar a correta aplicação dos recursos e o cumprimento dos objetivos estatutários.

A fiscalização é sobre todos os recursos recebidos no ano, não apenas sobre um repasse específico. A diferença entre a prestação de contas encaminhada aos respectivos Tribunais de Contas e a exigida pelo Ministério Público de cada estado é a abrangência: o Tribunal de Contas fiscaliza apenas a aplicação daquele recurso específico; o Ministério Público analisa o ano-calendário respectivo (MPPA, 2019).

As entidades que necessitam prestar contas são: associações que tenham recebido recursos públicos no ano-calendário anterior; fundações privadas, independentemente do recebimento ou não de recursos financeiros da Administração Pública; associações que possuem o Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), nos termos da Lei 12.101/2009, independentemente do recebimento ou não de recursos financeiros da Administração Pública (MPPA, 2019).

Vários são os documentos que devem ser enviados para fiscalização como 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 (MPPA, 2019).

Como já mencionado, o Tribunal de Contas (TC) de cada estado, ou em alguns casos, municipal, receberá a prestação de contas que deve ser composta de forma individualizada de acordo com a finalidade do repasse e corresponderá ao valor do recurso concedido. O TC possui sua lista de documentos exigidos para prestar contas, de acordo com a finalidade do repasse recebido pelas ONGs (TCESP, 2018).

Há diversos movimentos, liderados pelos Tribunais de Contas Estaduais, como o de São Paulo, no sentido de promover o controle social e prestação de conta, em meios eletrônicos, do uso de recursos públicos. Considerando as diretrizes das leis reguladoras da Transparência e do Acesso à Informação, solicitou aos órgãos públicos – estaduais e municipais –, a divulgação dos atos e informações, por via eletrônica. A norma alcança todas as entidades que prestam serviços ao Poder Público (TCESP, 2018).

O TCESP quer que as beneficiárias cumpram a legislação, dando publicidade às informações pertinentes a suas atividades, resultados e atos administrativos. A iniciativa busca conhecer informações atualizadas sobre o estatuto social, termos ajustados, planos de trabalho, relação nominal dos dirigentes e valores repassados. Além disso, deseja ter acesso à lista de prestadores de serviços (pessoas físicas e jurídicas) e aos respectivos valores a elas adimplidos, bem como aos valores de remuneração individualizada dos dirigentes e empregados (com nomes, cargos ou funções). Balanços e demonstrações contábeis, relatórios físico-financeiros de acompanhamentos, regulamento de compras e de contratação de pessoal são informações que as entidades também deverão disponibilizar ao Tribunal. A verificação dos itens será incluída nas ações da fiscalização e o descumprimento poderá ensejar a adoção de medidas previstas em lei (TCESP, 2018).

3. Metodologia

Este artigo se caracteriza, em relação à abordagem, como sendo qualitativo, quanto ao objetivo é classificado como descritivo e em relação aos procedimentos pode ser considerado como sendo uma pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso múltiplos.

O objeto de estudo desse artigo são as melhores ONGs de 2018 por região do Brasil e a melhor ONG de 2018 dentre as 1.560 inscritas e 527 validadas, avaliadas pela 2ª edição do Prêmio Melhores ONGs, realizada pelo Instituto DOAR e com o apoio da Revista Época, O Mundo Que Queremos e Rede Filantropia, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, que pontuaram as 100 melhores ONGs que demonstraram mais eficiência, qualidade de gestão, transparência e boa governança do Brasil. Foram avaliadas em 47 critérios, como estrutura administrativa e financeira, a presença de conselhos de gestão, captação de recursos e transparência (Instituto DOAR, 2020)

As ONGS selecionadas são: Região Norte - Instituto do Homem e Meio Ambiente da Amazônia (Imazon); Região Nordeste - Associação Obras Sociais Irmã Dulce; Região Sudeste - Instituto Fazendo História; Região Centro-Oeste - Casa Azul Felipe Augusto; Região do Sul - Foco Empreendedor e; ainda a melhor ONG 2018, que é a Casa Durval Paiva. A escolha do ano de 2018 se dá pelo motivo que ainda não há a publicação de informações, principalmente financeiras, do ano de 2019.

Foi realizado uma adaptação do Índice de Accountability (IA) de Tremblay-Boire e Prakash (2015) para uso na realidade brasileira e, por isso, alguns itens das duas dimensões examinadas foram alterados, excluídos ou mesmo complementados. Isso também foi feito porque os itens que compõem o IA não foram detalhados no trabalho dos autores, mas conforme orientação dos autores, a adaptação deve ser realizada dada as especificidades de cada

Dimensão Códigos e Normas: os requisitos éticos para captação de recursos foram considerados a divulgação de diferentes formas de captação de recursos, estabelecidos de forma ética e transparente; entre as cartas, princípios e outras iniciativas, foram consideradas também certificações, selos e parcerias de diversas naturezas que trazem alguma forma de benefício e legitimidade às entidades; e, ainda como declarações sobre o cumprimento da lei, foi considerado o Parecer do Conselho Fiscal e /ou Relatório de Auditoria Independente.

Dimensão Responsabilidade Financeira: foram incluídos o Inventário Patrimonial que foi considerado lista de imobilizado nas notas explicativas; Balanço Patrimonial; foram agregados as Fontes de financiamento por categoria e Despesas por categoria e nesse caso foi considerado a Demonstração do Resultado do Exercício; a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; a Demonstração de Fluxo de Caixa e; as Notas explicativas. Foi complementado que o relatório anual, foi considerado o Relatório de Atividades, nome mais

comum utilizado pelas ONGs brasileiras e, a lista dos principais colaboradores, foi considerado como colaboradores, os doadores.

O Formulário atual do IRS 990 e o Arquivo de formulários IRS 990 anteriores, foram retirados porque é um formulário do Serviço de Receita Federal (IRS) dos Estados Unidos que fornece ao público informações financeiras sobre uma organização sem fins lucrativos.

Essas adaptações foram feitas com base nas sugestões dadas pela Ink Inspira (2020), como sendo elementos que fazem parte da prestação de contas, nas exigências da Normas 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.

Para coleta de dados dos indicadores para composição do Índice de Accountability nas dimensões Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira, foi feita uma busca nos sites da ONGs do estudo em fevereiro de 2020. Somente a publicação em sites oficiais foram examinadas. Foi considerado 0, se não houvesse o indicador e 1 se houvesse.

Para a análise dos dados foi feita uma leitura dos indicadores encontrados e não encontrados em cada indicador. Para a análise das dimensões, Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira do IA, para verificação da existência dos mecanismos - ferramentas e processos, trazidos como essenciais por Ebrahim (2003), na produção da accountability na prática em Organizações Não Governamentais, foram analisadas as definições de cada mecanismo e verificadas quais corresponderiam às duas dimensões do estudo e, assim, foram feitas as justificativas das escolhas.

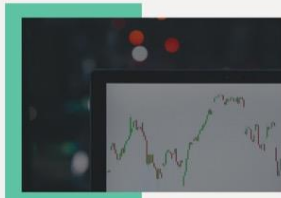
4. Resultados e discussões

Ebrahim (2003) examinou diversas maneiras pelas quais a accountability é praticada pelas ONGs e explora os cinco principais mecanismos de accountability usados pelas ONGs na prática que são: (i) declarações e relatórios de divulgação; (ii) avaliações de desempenho (performance) e estimativas futuras; (iii) participação; (iv) auto regulação e; (v) auditorias sociais. A Tabela 02 traz as cinco categorias de mecanismos de accountability e respectivas definições, trazidas pelo autor.

Tabela 02.

Categorias dos mecanismos de accountability (processos e ferramentas)

Categoria de mecanismos de accountability	Definições
Declarações e relatórios de divulgação - ferramenta	Estão entre as ferramentas de prestação de contas mais amplamente usadas e são frequentemente exigidas pelas leis federais ou estaduais em muitos países. Tais relatórios e divulgações legais são ferramentas significativas de accountability, na medida em que disponibilizam (ao público ou aos órgãos de supervisão) dados básicos sobre as operações das ONG. Sua natureza distinta e tangível os torna facilmente acessíveis e permitem algum grau de accountability aos doadores, clientes e membros que desejam acessar esses relatórios, mas a maior parte enfatiza os relatórios ascendentes de dados financeiros e indicação limitada para a accountability descendente e potencial pequeno de assunção da responsabilidade interna. Auditorias independentes são, às vezes, utilizadas pelas ONGs para validar esses relatórios.
Avaliações de desempenho (performance) e estimativas futuras - ferramenta	Outro conjunto amplamente utilizado de ferramentas para facilitar a prestação de contas inclui vários tipos de avaliações, incluindo de desempenho e impacto. É útil distinguir entre avaliações externas e internas. As avaliações externas podem se concentrar em resultados de curto prazo da intervenção de ONGs (ou seja, "produtos" ou "atividades", como programas de treinamento oferecidos e sistemas de irrigação construídos) ou resultados de médio e longo prazo (ou seja, "impactos" ou "resultados" tais como melhorias na renda, na saúde, na base de recursos naturais, etc.). Avaliações internas também são comuns, nas quais



100% ON-LINE

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

A Contabilidade e as Novas Tecnologias

7 a 9 de setembro

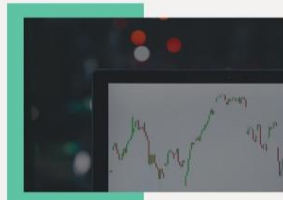


	os funcionários das ONG avaliam seu próprio progresso, seja em relação aos objetivos dos programas financiados externamente, seja em relação às metas e missão internas. Avaliações internas e externas híbridas não são incomuns, com funcionários da ONG trabalhando em conjunto com avaliadores externos.
Participação – processo	Como mecanismo de responsabilização, a participação é bastante distinta de avaliações e relatórios, porque é um processo e não uma ferramenta, e, portanto, faz parte das rotinas em andamento em uma organização. Ao examinar a participação, é útil distinguir entre diferentes níveis ou tipos de participação que podem ser divididos em quatro distinções gerais entre tipos de participação. Em um nível, a participação se refere a informações sobre um projeto planejado que está sendo disponibilizado ao público e pode incluir reuniões ou audiências públicas, pesquisas ou um diálogo formal sobre as opções do projeto. Dessa forma, a participação envolve consulta com líderes e membros da comunidade, mas o poder de decisão permanece com os planejadores do projeto. Um segundo nível de participação inclui o 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. Em um terceiro nível, os cidadãos são capazes de negociar decisões com ONGs ou agências estatais, ou mesmo ter poder de veto sobre as decisões. Nesse nível, os cidadãos são capazes de exercer maior controle sobre os recursos locais e atividades de desenvolvimento. Finalmente, em um quarto nível de participação, estão as próprias iniciativas das pessoas que ocorrem independentemente dos projetos patrocinados por ONG e pelo Estado. As duas primeiras formas de participação, determinam pouca autoridade de tomada de decisão, com os objetivos reais dos projetos sendo determinados por ONGs e financiadores muito antes de qualquer participação. Nas duas últimas formas de participação, consideradas mais radicais, enfatizam que a pobreza se baseia em estruturas de poder embutidas nas relações sociais e políticas. Como tal, sem algum mecanismo para lidar com relações desiguais de poder, parece improvável que a participação leve a uma accountability descendente.
Auto regulação - processo	Refere-se especificamente aos esforços de ONGs ou redes de entidades sem fins lucrativos nacionais e internacionais para desenvolver padrões ou códigos de comportamento e desempenho. Em parte, em um esforço para resgatar a imagem do setor (como resultado de escândalos públicos ou reivindicações, às vezes, exageradas de desempenho) e em parte para evitar uma regulamentação governamental potencialmente restritiva, as ONGs começaram a recorrer a várias formas de auto regulação por meio de códigos de conduta, ouvidorias e outras vias. Os requisitos mais básicos de responsabilidade declarados nesses códigos são que a organização tem (1) um objetivo ou missão claramente especificado e (2) um sistema de gerenciamento interno transparente, livre de conflitos de interesse, discriminação, favoritismo, sigilo, corrupção e todas as outras práticas antiéticas. A auto regulação como tal e os códigos de conduta em particular não são ferramentas simples de responsabilização, mas fazem parte de um processo complexo de accountability vinculado à identidade setorial, legitimidade e visões normativas sobre o comportamento organizacional.
Auditorias sociais – ferramenta e processo	Processo pelo qual uma organização avalia, relata e aprimora seu desempenho social e comportamento ético, especialmente por meio do diálogo com as partes interessadas. Não é simplesmente um tipo de avaliação, a auditoria social é um processo complexo que integra elementos de muitos dos mecanismos de accountability já citados anteriormente, como os relatórios de divulgação, avaliação de desempenho, participação e padrões de comportamento. A natureza integrada da auditoria social o torna um mecanismo potencialmente valioso para aprimorar a prestação de contas. Combina uma série de ferramentas (por exemplo, uso de divulgações e avaliações) com processos (por exemplo, participação de várias partes interessadas). Uma auditoria social pode melhorar a responsabilidade ascendente e descendente somente se seus usuários procurarem sistematicamente incorporar as partes interessadas ao diálogo, no desenvolvimento de indicadores e avaliação de desempenho.

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

O Índice de Accountability, elaborado por Tremblay-Boire e Prakash (2015), foi criado a partir da análise dos mecanismos de accountability (ferramentas e processos) trazidos por

10



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro




Ebrahim (2003) e também com base nas informações teóricas e empíricas fornecidas pela literatura sobre Responsabilidade Social Empresarial e as diretrizes dos relatórios da GRI - Global Reporting Initiative. Esse índice também cobre os três tipos importantes de accountability comentados por Ebrahim (2003), que são a prestação de contas ascendente aos doadores e governos; a prestação de contas descendentes aos clientes ou mesmo os indivíduos que recebem os serviços prestados, que podem incluir comunidades ou regiões impactadas pelos programas das ONGs e; a prestação de contas interna à equipe e perante sua missão.

A partir disso, foi feita a classificação das duas dimensões, Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira, em relação à qual mecanismo (ferramenta e/ou processo) elas representam. Entende-se que uma única dimensão pode ter mais de um mecanismo, como descrito na Tabela 03. As colunas 'Accountability para quem?' e 'Resposta Organizacional', foram elaboradas por Ebrahim (2003) e colabora com a classificação e entendimento sobre os mecanismos que as dimensões estudadas foram classificadas.

Tabela 03.

Mecanismos e características da accountability de acordo com as dimensões, Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira, do Índice de Accountability

Dimensão do Índice de Accountability	Mecanismos de accountability (ferramenta e/ou processo)	Accountability para quem?	Resposta organizacional
Códigos e Normas	Auto regulação (processo)	Para as próprias ONGs, como setor Potencialmente para clientes e doadores	Estratégico pois diz respeito a mudanças de longo prazo envolvendo códigos de conduta
	Auditoria social (ferramenta e processo)	Para as próprias ONGs (vinculando valores à estratégia e desempenho) Ascendente e descendente	Funcional na medida em que afeta o comportamento de uma única organização Estratégico na medida em que afeta interação ONGs-partes interessadas, promove o planejamento a longo prazo e é adotado em todo o setor
Responsabilidade Financeira (doadores)	Declarações e relatórios de divulgação (ferramenta)	Ascendente para financiadores e agências de supervisão Descendente (em menor grau) para clientes ou membros que leem os relatórios	Funcional com foco em resultados de curto prazo
	Avaliações de desempenho (performance) e estimativas (futuras)	Ascendente para financiadores Potencial significativo de espiral descendente de ONGs para comunidades e de financiadores para ONGs	Funcional no momento, com possibilidade de avaliações estratégicas de longo prazo
	Auto regulação (processo)	Para as próprias ONGs, como setor	




100% ON-LINE

**A Contabilidade e as
Novas Tecnologias**

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



		Potencialmente para clientes e doadores	Estratégico pois diz respeito a mudanças de longo prazo envolvendo códigos de conduta
--	--	---	---

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

A Dimensão Códigos e Normas possui os mecanismos de Auto Regulação, porque entende-se que significa um esforço das ONGs em criar parcerias e redes de apoio para buscar padrões ou códigos de comportamentos e desempenho, sendo considerado então uma resposta organizacional estratégica, que a ONG vai aprimorando a longo prazo. Por exemplo, criar requisitos, cuidados e transparência na captação de recursos, traz segurança para os potenciais doadores e clientes.

Já o mecanismo Auditoria Social, também classificada pertencente à esta dimensão, é um processo de aprimoramento de desempenho e comportamento que envolve todas as partes interessadas. Iniciativas econômicas, ambientais e sociais como participar de selos, prêmios e parcerias com outras ONGs e empresas consideradas legítimas, mostra um comportamento proativo de divulgação de suas ações e informações e de busca por transparência. Pode ser considerada uma resposta organizacional estratégica, já que essas iniciativas promovem planejamentos a longo prazo e afetam as interações entre as ONGs e as partes interessadas. Entende-se que essas iniciativas são processos que envolvem ferramentas diversas que talvez não atendam na sua completude o significado das auditorias sociais, mas a busca por modelos de avaliação e melhoria do desempenho mostra o interesse da entidade em seguir em evolução para que futuramente possam efetivamente agregar as visões de diversas partes interessadas (ascendentes e descendentes), proporcionando o desenvolvimento, revisão de valores, metas organizacionais e design de indicadores para a avaliação do desempenho e não somente a dos financiadores.

E declarações como o Parecer do Conselho Fiscal, que se torna importante para associações e fundações a existência de um Conselho Fiscal que possam endossar os relatórios produzidos e, mais peso ainda se dá quando da existência de Auditoria Independente e externa, que possa averiguar e avaliar as informações produzidas, que pode ser considerada uma resposta organizacional funcional para as próprias ONGs mas também estratégica quando melhora a relação de confiança entre as partes interessadas. Por mais que a auditoria independente pode ser encontrada no mecanismo de Declarações e Relatórios de Divulgação, considera-se que a Auditoria externa e ainda o Parecer do Conselho Fiscal, é uma ferramenta declaratória de cumprimento da lei, que no caso seria o Normas Contábeis cabíveis a esse tipo de organização. Outras ferramentas não foram adicionadas como por exemplo certidões negativas dos diversos órgãos do governo, alvarás de funcionamento, entre outros, porque são bem específicos, pode-se alterar com o tipo de entidade e são mais pedidos pelos órgãos de controle governamentais, como TCU e MP.

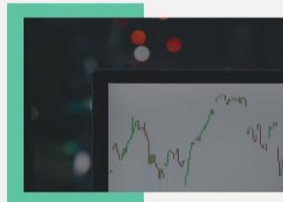
Já Dimensão Responsabilidade Financeira, foi classificada como sendo um mecanismo de Declarações e relatórios de divulgação, que são ferramentas de prestação de contas mais amplamente usadas e são exigidas pela legislação, que no caso do Brasil foi considerado a Norma de Contabilidade (ITG 2002 (R1) às entidades sem finalidades de lucro. As Demonstrações Financeiras, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração de Fluxo de Caixa e respectivas notas explicativas são o grupo de Declarações e relatórios que foram buscados nos sites das ONGs estudadas e são uma resposta organizacional funcional, sendo divulgações de curto prazo e de status fiscal e pode servir como ferramenta de busca de financiamento e doação, sendo então consideradas uma prestação de contas mais ascendente.

Essa dimensão acaba satisfazendo algumas partes interessadas e por isso também foi classificada como sendo mecanismos de Avaliação de desempenho e estimativas e Auto Regulação, concomitantemente. Os Relatórios de Atividades anuais e arquivos de anos anteriores se torna uma ferramenta de Avaliação de Desempenho e estimativas externas, principalmente porque envolve os resultados sociais das ações das ONGS, quais são seus projetos, como os recursos foram aplicados, quem foi beneficiado, quantos foram, os impactos gerados, etc. Sendo então uma resposta funcional para a própria ONG mas que pode se tornar estratégica já que envolve diversas partes interessadas, como as descendentes, além das ascendentes.

O Inventário patrimonial, composição do Conselho de Administração, da liderança e a divulgação do Estatuto e resoluções podem ser consideradas formas estratégicas de Auto Regulação, demonstrando não só códigos de comportamento como também esforços de desenvolvimento de padrões e desempenho. O Estatuto traz a declaração de missão e objetivos da entidade e a composição dos conselhos mostra um gerenciamento transparente, livre de favoritismo e, ainda, o inventário é uma forma de demonstrar ética e ausência de sigilo. A Auto Regulação pode ser considerada um caminho complementar, ou seja, um processo contínuo que permite às ONGs abordar diretamente seus códigos de conduta formais e informais e podem ser vistos como uma articulação de um comportamento apropriado ou responsável por todo o setor.

Conway, O'Keefe e Hrasky (2015) afirmam que as organizações desejam garantir que suas atividades sejam percebidas como legítimas e, assim, tentam operar dentro dos limites e normas de suas respectivas sociedades. Uma maneira pela qual as organizações podem responder a possíveis ameaças de legitimidade é demonstrando a accountability por meio da divulgação em relatórios anuais, sendo considerado uma das principais janelas do desempenho organizacional, da atividade e da responsabilidade.

Para isso, foi feita a busca nos sites das ONGs selecionadas para verificação da existência dos 15 indicadores das duas Dimensões, Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira. Foi considerado 0, se não houvesse o indicador e 1 se houvesse. A Tabela 04, mostra os resultados das buscas.



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro

**Tabela 04.**

Índice de Accountability, Dimensões Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira e indicadores pontuados.

Dimensões do Índice de Accountability	Indicadores	Imazon - Instituto do Homem e Meio Ambiente da Amazônia	Associação Obras Sociais Imã Dulce	Instituto Fazendo História	Casa Azul Felipe Augusto	Foco Empreendedor	Casa Durval Paiva
Códigos e Normas	1. Requisitos éticos para captação de recursos, que foram considerados a divulgação de diferentes formas de captação de recursos estabelecidos de forma ética e transparente	1	1	1	1	1	1
	2. 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	1	1	1	1	1	1
	3. Declarações sobre o cumprimento da lei, que foi considerado o Relatório de Auditoria Independente e/ou Parecer do Conselho Fiscal	1	1	0	0	0	1
Responsabilidade Financeira	4. Relatório de atividades anual atual	1	1	1	1	1	1
	5. Arquivo de relatórios de atividades anuais anteriores	1	1	1	1	1	1
	6. Inventário Patrimonial que foi considerado lista de imobilizado nas notas explicativas	1	1	0	0	1	1
	7. Balanço Patrimonial	1	1	1	0	1	1
	8. Fontes de financiamento por categoria e Despesas por categoria que foi considerado a Demonstração do Resultado do Exercício e a existência de suas respectivas notas explicativas com detalhamento	1	1	1	0	1	1
	9. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	1	1	0	0	1	1
	10. Demonstração de Fluxo de Caixa	1	1	0	0	1	1
	11. Notas explicativas	1	1	0	0	1	1
	12. Lista dos principais colaboradores (doadores)	1	1	1	1	1	1
	13. Composição do conselho de administração	1	1	1	1	1	1
	14. Composição da liderança (gestores) e/ou apresentação de organograma	1	1	1	1	1	1
	15. Estatuto e / ou carta de resolução/decisão	1	1	1	1	1	1

Fonte: Elaborado pelos autores, tendo como base o Índice de Accountability de Tremblay-Boire e Prakash (2015).

Na Dimensão Códigos e Normas verifica-se que somente no indicador Declarações sobre o cumprimento de leis não foram encontrados em três entidades, Instituto Fazendo História, Casa Azul Felipe Augusto e Foco Empreendedor. Nas outras três entidades foram encontrados Relatórios de Auditoria Independente referentes ao ano de 2018 e também possuíam arquivos de anos anteriores contendo os Relatórios externos. Não foram encontrados Pareceres do Conselho Fiscal em nenhuma entidade, somente a composição dos membros desse Conselho.

Vale ressaltar que em todas as ONGs foram encontrados selos, certificações de diversas naturezas e comprovantes de parcerias entre outras ONGs, empresas privadas e governo de todas as esferas. Nos sites haviam uma preocupação em esclarecer que os pretensos doadores poderiam ter diversas formas de ajudar a instituição e de forma segura.

Na Dimensão Responsabilidade Financeira, em todas as ONGs foram encontrados os Relatórios de Atividades do ano de 2018 e arquivo de anos anteriores. Foi observado que essas instituições fazem relatórios anuais de atividades de forma bem clara e fazem uso de design diferenciado, fotos e gráficos.

Somente na ONG Casa Azul Felipe Augusto, não foi possível encontrar nenhuma demonstração financeira e respectivas notas explicativas e consequentemente não foi encontrado o Inventário patrimonial. Existe no site o link para acesso às demonstrações financeiras, mas aparece erro quando clicado.

Do Instituto Fazendo História, foram encontrados somente o Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, sem notas explicativas, por isso não foram

encontradas as outras demonstrações financeiras e também a lista de inventário patrimonial que nas outras instituições estava descrita nas notas explicativas.

Nas outras ONGs – Imazon, Obras Sociais Irmã Dulce, Foco Empreendedor e Casa Durval Paiva - todos os indicadores foram encontrados.

Todas possuíam o estatuto e composição dos Conselhos de Administração e de lideranças, sendo encontrados na metade delas, o organograma da instituição. A lista de principais colaboradores, que às vezes era vista nas notas explicativas e outras no Relatório de Atividades anual, também foram encontrados nos sites. Todas as ONGs que possuíam notas explicativas, foram encontradas de forma complementar à Demonstração do Resultado do Exercício, as fontes de financiamento por categoria e despesas também por categoria.

5. Considerações finais

O objetivo desse trabalho foi examinar a extensão da accountability, relacionada às dimensões Código e Normas e Responsabilidade Financeira, do Índice de Accountability, divulgadas em sites das ONGs brasileiras.

Para isso foi necessário realizar uma adaptação do Índice de Accountability (IA) elaborado por Tremblay-Boire e Prakash (2015) e assim examinar nos sites das ONGs selecionadas se possuíam as informações definidas no IA adaptado. O Índice de Accountability, apresentado neste trabalho e como mencionado pelos próprios autores, Tremblay-Boire e Prakash, é uma tentativa de apresentar uma medida consolidada das divulgações de prestação de contas/responsabilidade. Essa medida pode ser estendida e usada em análises transversais e longitudinais de divulgações de sites de entidades sem fins lucrativos.

Esta pesquisa possibilitou examinar, dentro do contexto das ONGs brasileiras estudadas, se estão produzindo minimamente as informações financeiras e, ainda, verificar se seguem as normas estabelecidas pelas normas contábeis brasileiras aplicadas às ESFL.

Também foi possível analisar se o Índice de Accountability, nas dimensões estudadas, atendem aos direcionamentos de prestação de contas na prática por ONGS, trazidos por Ebrahim (2003).

Dentre as discussões de Ebrahim (2003) para composição de uma medida de accountability em Organizações Não Governamentais, está a necessidade dessa medida contemplar todos os agentes envolvidos com essas instituições, ou seja, produzir informações que atendam as expectativas de prestação de contas ascendente, descendente e interna e, ainda, devem conter as cinco categorias dos mecanismos, ferramentas e processos, trazidas e explicadas em seu trabalho.

Através das análises realizadas, verificou-se que, nas duas Dimensões selecionadas do índice, Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira, já abrangem diversos mecanismos, como Auto Regulação, Auditoria Social, Declarações e relatórios de divulgação e Avaliação de desempenho e estimativas. E essas duas dimensões já iniciam o atendimento das necessidades das partes interessadas ascendentes e descendentes. A análise das outras dimensões não estudadas, poderão fornecer respostas mais completas do atendimento das recomendações de Ebrahim (2003), tanto em relação aos atores para quem a accountability deve ser direcionada, quanto aos cinco mecanismos de accountability na prática. Essas conclusões poderão reafirmar a qualidade do Índice de Accountability, para aplicação nessa pesquisa e em pesquisas futuras, como sendo um índice que atende as necessidades sugeridas por Ebrahim (2003).

Com a busca nos sites das ONGs selecionadas neste trabalho - Instituto do Homem e Meio Ambiente da Amazônia (Imazon); Associação Obras Sociais Irmã Dulce; Instituto Fazendo História; Casa Azul Felipe Augusto; Foco Empreendedor e; Casa Durval Paiva; verifica-se que quase todas ONGs atendem a todos os requisitos. Acredita-se que a Casa Azul

Felipe deve estar com intercorrências em seu site e por isso não foi possível encontrar as demonstrações financeiras de 2018, porque existe o link, mas não há a disponibilidade da informação e, no Instituto Fazendo História também ficaram faltando partes das demonstrações financeiras e principalmente as notas explicativas, que deveriam conter informações diversas como o Inventário Patrimonial.

O que pode ser destacado é que todas as ONGs produzem Relatórios de Atividades Anuais, que trazem de forma mais qualitativa, com fotos, andamento de suas ações e seus resultados e são complementados com poucos dados quantitativos.

As análises realizadas da extensão da accountability, com o uso do Índice de Accountability, nas dimensões Códigos e Normas e Responsabilidade Financeira, se restringiu à um grupo de ONGs, então os resultados se limitam às essas entidades e não podem ser generalizadas, tornando-se uma limitação dessa pesquisa. Outra limitação é o universo pequeno de ONGS selecionadas, que foi de apenas seis e ainda são as melhores ONGs de 2018, por região e a melhor, dentre as 527 que participaram da premiação, sendo avaliadas em 47 critérios, como estrutura administrativa e financeira, a presença de conselhos de gestão, captação de recursos e transparência. Esperava-se que todos os indicadores coletados, que se relacionam diretamente com os critérios avaliados, fossem encontrados e principalmente não houvesse ausência de demonstrativos financeiros e falta de atendimento às normas de contabilidade brasileiras e até mesmo às listas de documentos exigidos pelo Ministério Público e Tribunal de Contas.

Sugere-se para estudos futuros, a aplicação completa do Índice de Accountability no contexto de entidades sem fins lucrativos brasileiras, para mostrar a extensão e a preocupação com a accountability, principalmente através dos websites, além verificar se as outras dimensões do Índice de Accountability, atendem aos direcionamentos de accountability na prática por ONGS, trazidos por Ebrahim (2003) e, ainda utilizar um número maior de ONGs a serem analisada, já que no Brasil, em 2016, existem mais duzentos e trinta e sete mil ESFL (IBGE, 2019).

Referências Bibliográficas

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>

Bronstein, M. M. & Gomes, J. S. (2015). Transparência nas declarações de missão de organizações sem fins lucrativos (OSFLS) que atuam no Brasil: estudo de casos múltiplos. *RIGC - Vol. XIII*, nº 26

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, Sue & Sohail, Mu. (2007). Increasing strategic accountability: A framework for international NGOs. *Development in Practice*. 17. 231-248. Recuperado de: 10.1080/09614520701196004.

Conway, S.; O'Keefe, P. & Hrasky, S. (2015). Legitimacy, accountability and impression management in NGOs: the Indian Ocean tsunami. *Accounting, Auditing & Accountability*

Journal, Vol. 28 No. 7, pp. 1075-1098. Recuperado de: <https://doi-org.ez46.periodicos.capes.gov.br/10.1108/AAAJ-04-2012-01007>

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

Dall'Agnol, C. F.; Tondolo, R. R. P.; Tondolo, V. G. & Sarquis, A. B. (2017). Transparência e prestação de contas na mobilização de recursos no terceiro setor: um estudo de casos múltiplos realizado no sul do Brasil. *Revista Universo Contábil*, 13(2), 187-203. <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/5458>

"Dumont, G.E. (2013) Nonprofit Virtual Accountability: An Index and Its Application. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 42(5) 1049– 1067. Recuperado de: 10.1177/0899764013481285

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), 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), 769–787. Recuperado de: <https://doi.org/10.1108/OIR-05-2014-0113>

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

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

Miranda, L.; Oliveira, I.; Feitosa, A. & Rodrigues, R. (2008). Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. *Revista Universo Contábil*, 5(1), 22-37. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20095>

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.

Nazuk, A. e 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>

Neves, F.; Carvalho, J. & Vieira, F. (2018). Gerenciamento além dos Lucros: Controle Contábil em uma entidade sem fins lucrativos. *Revista Gestão em Análise*, 7(2), 151-167. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.12662/2359-618xregea.v7i2.p151-167.2018>

Pinho, J. A. G. & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343-1368. Recuperado de: <https://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122009000600006>

Rossoni, L. (2016). O que é legitimidade organizacional?. Organizações & Sociedade, vol. 23, núm. 76, enero-marzo, pp. 110-129

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), Pág. 5.

Salamon, L.M. & Anheier, H.K. (1998). Social Origins of Civil Society: Explaining the Nonprofit Sector Cross-Nationally. VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 9: 213. Recuperado de: <https://doi.org/10.1023/A:1022058200985>

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>

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>

Souza, L. A.; Araújo, D. F.; Lima, G. K. B. & Oliveira, J. P. C. (2017). Proposta de controles financeiros para organizações do Terceiro Setor. Revista Terceiro Setor & Gestão - UNG-SER. V. 11, N. 1

TCESP - Tribunal de Contas Estadual de São Paulo (2018). Recuperado de: <https://www.tce.sp.gov.br/6524-tce-cobra-transparencia-informacoes-terceiro-setor>

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>

Wills, D. I. (2017). Organisational Legitimacy: The Case of the Australian Red Cross. Dissertation. Doctor of Philosophy, Tasmania School of Business and Economics, University of Tasmania.

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.