



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA
CONTABILIDADE E SECRETARIADO – FEAACS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AMANDA BEZERRA DE LIMA SINDEAUX

**OS FATORES DETERMINANTES DO NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS
ATIVIDADES DAS ONGS QUE ATUAM NA ÁREA AMBIENTAL NO BRASIL**

FORTALEZA (CE)

2014

AMANDA BEZERRA DE LIMA SINDEAUX

**OS FATORES DETERMINANTES DO NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS
ATIVIDADES DAS ONGS QUE ATUAM NA ÁREA AMBIENTAL NO BRASIL**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Célia Braga Carneiro

FORTALEZA (CE)

2014

Página reservada para ficha catalográfica que deve ser confeccionada após apresentação e alterações sugeridas pela banca examinadora.

Para solicitar a ficha catalográfica de seu trabalho, acesse o site: www.biblioteca.ufc.br, clique no banner Catalogação na Publicação (Solicitação de ficha catalográfica)

AMANDA BEZERRA DE LIMA SINDEAUX

**OS FATORES DETERMINANTES DO NÍVEL DE DIVULGAÇÃO DAS
ATIVIDADES DAS ONGS QUE ATUAM NA ÁREA AMBIENTAL NO BRASIL**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Célia Braga Carneiro.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Célia Maria Braga Carneiro (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Paulo Pessoa de Brito
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Vicente Lima Crisóstomo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais responsáveis por tudo que sou e o que sei, Ao meu esposo pela paciência e dedicação de sempre e ao meu filho Guilherme a quem dedico todo o esforço e vitórias.

AGRADECIMENTOS

A Deus sobre todas as coisas.

A Nossa Senhora de Fátima, minha mãe intercessora, que me cuida e protege meus passos.

Ao meu filho Guilherme, fonte de toda minha inspiração.

Aos meus pais Paulo Sérgio e Evanilde, minhas referências, a vocês minha imensa gratidão por este sonho realizado.

Ao meu esposo, Thyago, agradeço toda parceria e paciência nesta caminhada, de mãos dadas estaremos eternamente.

Ao meu irmão Paulo Victor, pelo amor sempre dedicado.

A Prof^a. Célia Braga pela excelente orientação, carinho, amizade, paciência e principalmente amor pelo que faz, o seu apoio foi de fundamental importância para minha carreira acadêmica desde o início.

Aos meus familiares, amigos e colegas de trabalho, minha eterna gratidão pelo apoio.

Aos professores participantes da banca examinadora Prof. Vicente Lima Crisóstomo e Prof. Paulo Pessoa de Brito pelo tempo, pelas valiosas colaborações e sugestões.

“Descobri como é bom chegar quando se tem paciência. E para se chegar, onde quer que seja, aprendi que não é preciso dominar a força, mas a razão. É preciso, antes de mais nada, querer.”

Amyr Klink

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo analisar a origem da captação e da mobilização dos recursos de terceiros das ONGs que atuaram na área ambiental, no Brasil, em 2012. A fundamentação teórica baseia-se no conceito e na classificação do Terceiro Setor, das ONGs ambientais e da sua captação de recursos e divulgação contábil/financeira, com análise de estudos anteriores. Para a análise da relação entre o Nível de Divulgação das Atividades (variável dependente) e as variáveis independentes constituídas por elementos da origem de captação e mobilização de recursos, da divulgação das atividades das ONGs atuantes na área ambiental e a evidenciação contábil/financeira foi utilizado o modelo de Regressão Linear Múltipla. Utilizando uma amostra de 144 Organizações não Governamentais, que atuaram na área ambiental no Brasil, no ano de 2012. Quanto aos métodos científicos, o estudo utilizou o método dedutivo e indutivo. Quanto ao procedimento utilizou o método monográfico. Quanto aos objetivos, a pesquisa é do tipo exploratória e descritiva. Quanto ao objeto, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa. Os delineamentos adotados foram a pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados qualitativos indicam que as ONGs ambientais necessitam aprimorar e ampliar a divulgação de suas atividades e demonstrações contábeis/financeiras, tornando-as mais acessíveis aos seus *stakeholders* prioritários e no aspecto quantitativo, as variáveis investimentos em projetos e voluntários foram significativas para o Nível de Divulgação das Atividades.

Palavras- chave: ONGs Ambientais. Captação de Recursos. Divulgação das Atividades. Divulgação Contábil.

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the origin of fundraising and mobilization of resources of NGOs' third parties who were active in the environmental area in Brazil in 2012. The theoretical foundations are based in the conceptualization and classification of the Third Sector, of environmental NGOs and their fundraising and financial/accounting disclosures by analyzing previous studies. The Multiple Linear Regression model was used to analyze the relation between the Level of Disclosure of Activities (dependent variable) and the independent variables, which are constituted by elements of the origin of fundraising and mobilization of resources and the disclosures of the environmental NGOs. The sample was composed of 144 Non-governmental Organizations, working in the environmental area in Brazil, in 2012. The methodology included the deductive and inductive method, through bibliographic and documental research and the procedure was monographic. As for the objectives, they are of exploratory and descriptive nature. The object characterizes it as quanti-qualitative research. The qualitative results indicate that the environmental NGOs need to improve and expand the disclosure of their activities and financial/accounting demonstrations, making them more accessible for their priority stakeholders. The quantitative results show that the variables project investment and voluntaries were significant for the Level of Disclosure of Activities.

Keywords: Environmental NGOs. Fundraising. Disclosure of Activities. Accounting Disclosure.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Mobilização de Recursos.....	32
Figura 2 – Modelo conceitual.....	42
Figura 3 – Nível de Divulgação das Atividades (NDA).....	42
Gráfico 1 - Origem da captação de recursos em ONGs ambientais, Brasil, 2012/2013	31
Gráfico 2 - Comunicação com a sociedade.....	34
Gráfico 3 - Como as ONGs se organizam.....	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Fundação das Entidades do Terceiro Setor no Brasil.....	16
Tabela 2 – Atividades desenvolvidas e quantidade de ONGs no Brasil.....	17
Tabela 3 – Distribuição das ONGs no Brasil.....	17
Tabela 4 – Estatística Descritiva dos Dados.....	50
Tabela 5 – Modelo correlação entre NDA e as variáveis independentes.....	51
Tabela 6 – Resultado da Regressão Múltipla entre NDA e as variáveis independentes, OLS, Heterocedasticidade robusta erros padrão, variante HC1.....	52
Tabela 7 – Teste de multicolinearidade, <i>Variance Inflation Factors</i>	53

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABONG Associação Brasileira de Organização Não Governamental

CFC Conselho Federal de Contabilidade

IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

NBC Norma Brasileira de Contabilidade

ONGs Organizações Não Governamentais

OSCs Organizações da Sociedade Civil

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	13
2.REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 Contextualização do terceiro setor no Brasil e no mundo	15
2.2 Terceiro setor: aspectos conceituais	18
2.3. Classificação das entidades do terceiro setor no Brasil	21
2.3.1 <i>Fundações</i>	22
2.3.2 <i>Associações</i>	23
2.4. Características do terceiro setor	24
2.5. O papel da contabilidade no terceiro setor para evidenciar a origem dos recursos nas ONGs ambientais	27
2.5.1. <i>Captação e mobilização de recursos nas entidades de terceiro setor</i>	29
2.6 Estudos Anteriores	35
3. METODOLOGIA	43
3.1. Definição da amostra	45
3.2. O modelo conceitual e econométrico	46
3.3. Hipóteses da pesquisa	38
3.3.1 <i>Investimentos em projetos (INVPROJ)</i>	39
3.3.3 <i>Voluntários (VOLUN)</i>	40
3.3.4 <i>Contribuição dos sócios (CONTSO)</i>	40
3.3.5 <i>Doações Nacionais (DONAC)</i>	41
3.3.6 <i>Projetos Compartilhados (PROCOMP)</i>	41
3.3.7 <i>Divulgação de Balanços Financeiros (DIVBFIN)</i>	42
3.3.8 <i>Divulgação dos Relatórios de Projetos (DIVRPROJ)</i>	42
4.ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
4.1. Análise Qualitativa	50
4.2 Análise Quantitativa	51
4.2.1 <i>Análise descritiva da amostra</i>	51
4.2.2 <i>Análise de Regressão Múltipla</i>	52
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	57

1. INTRODUÇÃO

A partir de 1997, tendo como marco o Protocolo de *Kyoto* que trata sobre as questões referentes às mudanças climáticas, o mundo voltou a discutir o tema meio ambiente, que havia sido foco de debates na Eco 92, no Rio de Janeiro (RJ). Esses fatos históricos para a Sustentabilidade mundial alavancaram a criação de ONGs Ambientais no Brasil. (CARDOSO, 2006).

As organizações não governamentais que atuam na área ambiental vêm também ganhando notoriedade nos últimos anos devido à expansão de sua atuação, passando a ter maior reconhecimento a partir do momento em que o setor público (Primeiro Setor) e o setor privado (Segundo Setor) tomaram ciência da impossibilidade de atender todas as necessidades ambientais e sociais, buscando assim estabelecer parcerias em projetos e ações com as entidades de Terceiro Setor.

Estas ONGs possuem uma ampla área de atuação das suas atividades, tais como: educação ambiental, projetos de conservação ambiental, reciclagem, publicações científicas, turismo sustentável, projetos com comunidades locais etc.

Para a execução de suas atividades, as ONGs ambientais necessitam captar recursos de diversas fontes e, após sua utilização, prestar contas da aplicação destes investimentos aos *stakeholders* prioritários, sejam em relatórios financeiros e/ou demonstrações contábeis, bem como divulgar suas atividades e projetos ambientais.

Focando neste aspecto a presente pesquisa vem corroborar com os estudos anteriores quanto à relação existente entre os níveis de divulgação das atividades das ONGs ambientais com as suas fontes de captação de recursos. O problema científico da pesquisa é: Quais os fatores determinantes do Nível de Divulgação das Atividades (NDA) das ONGs que atuaram na área ambiental, no Brasil, em 2012?

O objetivo geral da pesquisa é analisar a origem da captação e da mobilização dos recursos de terceiros das ONGs que atuaram na área ambiental, no Brasil, em 2012.

Para alcançar o objetivo geral e responder o problema da pesquisa foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- i. Analisar a contextualização do Terceiro Setor no Brasil e no mundo.

- ii. Revisar a literatura brasileira sobre o tema do Terceiro Setor para identificar as suas classificações.
- iii. Verificar as formas de evidenciação das ONGs ambientais no Brasil, em 2012, em conformidade com a Resolução nº 1.409/2012.

A pesquisa está estruturada em cinco seções. A primeira seção contempla o problema científico, os objetivos gerais e os específicos. A segunda seção trata o referencial teórico onde são apresentados os principais conceitos e contextualizações do Terceiro Setor, destacando-se as ONGs ambientais, e as normas contábeis aplicadas às entidades sem fins lucrativos. Além de uma revisão dos estudos anteriores relacionados à pesquisa. Na terceira seção apresenta-se a metodologia utilizada na pesquisa. A quarta seção apresenta a análise dos resultados dos aspectos qualitativos de oito ONGs ambientais que fizeram divulgação contábil e de gestão, no exercício de 2012, e o resultado quantitativo da Análise de Regressão Múltipla, com uma amostra de 144 ONGs ambientais ativas no Brasil, para identificar os fatores determinantes do Nível de Divulgação das Atividades (NDA). Por fim, a quinta seção, apresenta as considerações finais, as limitações e as recomendações para estudos futuros.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contextualização do terceiro setor no Brasil e no mundo

É de fundamental importância entender as origens e o histórico do Terceiro Setor no mundo, a fim de analisar e observar as mudanças e avanços apresentados até a atualidade.

Segundo Albuquerque (2006, p. 18), a expressão ‘Terceiro Setor’ é uma tradução do termo inglês *third sector*, que, nos Estados Unidos, é usado junto com as expressões, como ‘Organizações sem fins lucrativos’ (*nonprofit organizations*) ou ‘setor voluntário’ (*voluntary sector*).

Em continentes como a Europa e América do Norte, originaram-se movimentos associativos com caráter religioso ou político, sendo influenciados pelos sistemas de governo e políticas vigentes, de acordo com ALBUQUERQUE (2006, p. 21).

O Terceiro Setor é recente no Brasil. As origens remotas do Terceiro Setor no país podem reportar-se a presença da Igreja Católica, que constituiu as primeiras redes de serviços assistenciais e as primeiras associações de ordens religiosas, irmandades paralelas à organização do Estado. Pode-se concluir então que são herdeiras do antigo conceito de filantropia (PINSKY, 2003).

No período compreendido entre as décadas de 20 a 50 se desenvolveu a fase de industrialização e urbanização no país. Com o aparecimento de novas demandas sociais e em virtude da grande massa operária que se concentrava nas cidades, cresciam os problemas sociais; em decorrência disso surgiram os sindicatos, as associações profissionais, as federações e as confederações visando defender os direitos dos menos favorecidos: ‘empregados’ (BETTIOL JUNIOR, 2005).

Durante as décadas de 60 e 70, se instaura a ditadura militar, época marcada pela obstrução das liberdades individuais e severas restrições à atuação da sociedade civil. As organizações não governamentais emergem frente aos movimentos sociais desta época, fazendo com que a vida associativa se deslocasse para as comunidades e seus interesses localizados. Segundo Pinsky (2003), o trabalho comunitário escapou aos controles do regime, por não ser encarado como um desafio e assim conseguiu expandir-se.

O processo de formação e consolidação das organizações sem fins lucrativos se inicia na década de 70, com o fortalecimento da Sociedade Civil que por meio de movimentos

populares caracterizava-se por buscar soluções para problemas sociais, denunciar e resistir à repressão do Governo, exatamente quando a autoridade militar bloqueava a participação dos cidadãos na esfera pública.

Nesse período, observa-se uma baixa expressividade no número de entidades do Terceiro Setor no país, principalmente as Organizações não governamentais atuantes na área ambiental. No entanto entre o ano de 1970 a 1980, vê-se que triplicou a quantidade de entidades que atuam no terceiro setor em nosso país.

De acordo com a pesquisa feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2010, apresentada na Tabela 1, observa-se que houve um considerável aumento na quantidade de entidade sem fins lucrativos desde a década de 70 até o ano de 2010. Isso mostra o crescimento das atividades do Terceiro Setor no Brasil.

Na primeira década do século XXI houve, em média, a constituição de 11 mil entidades por ano.

Tabela 1 – Fundação das Entidades do Terceiro Setor no Brasil

Faixas de Ano de Fundação	Entidades Terceiro Setor	Percentual
Ate 1970	9.558	3,3
De 1971 a 1980	27.270	9,4
De 1981 a 1990	45.132	15,5
De 1991 a 2000	90.079	31,0
De 2001 a 2005	58.388	20,1
2006	11.869	4,1
2007	11.551	4,0
2008	11.464	3,9
2009	13.726	4,7
2010	11655	4,0
Total	290.692	100

Fonte: IBGE (2010).

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em estudo publicado em 2010, existem oficialmente no Brasil, em 2010, 290,7 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL).

As entidades sem fins lucrativos atuam no Brasil em inúmeras atividades sociais e ambientais. Na Tabela 2 a quantidade de ONGs por área de atuação no ano de 2010.

Tabela 2 – Atividades desenvolvidas e quantidade de ONGs no Brasil

Atividades Desenvolvidas	Número de Entidades sem Fins Lucrativos
Habitação	292
Saúde	6.029
Cultura e Recreação	36.921
Educação e Pesquisa	17.664
Assistência Social	30.414
Religião	82.853
Partidos Políticos, sindicatos, associações	44.939
Meio Ambiente e proteção animal	2.242
Desenvolvimento e defesa de direitos	42.463
Outras instituições privadas sem fins lucrativas	26.875
Total	290.692

Fonte: IBGE (2010).

No Ceará, as organizações não governamentais converteram de pequenas iniciativas com interesse de desenvolver ações sociais para entidades devidamente registradas, com a finalidade de interesse do bem comum, apresentando características de gestão privada, mas com missão e objetivo distintos dessa.

O Ceará ocupa o terceiro lugar no Nordeste em quantidades de Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos. A Tabela 3 mostra a distribuição dessas organizações:

Tabela 3 – Distribuição das ONGs no Brasil

Unidade da Federação (Nordeste)	Número de Entidades sem Fins Lucrativos
Maranhão	6.648
Piauí	4.276
Ceará	13.002
Rio Grande do Norte	4.153
Paraíba	5.628
Pernambuco	8.933
Alagoas	2.282
Sergipe	2.782
Bahia	18.825
Total	66.529

Fonte: IBGE, 2010.

Segundo a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) (2000, p. 3) cerca de 95% das ONGs até então registradas, constituíram-se como associações civis sem fins lucrativos, que se caracterizam por menores exigências burocráticas para sua criação, inexistência de patrimônio prévio e de um instituidor, proíbe a remuneração dos dirigentes e a aplicação de excedentes financeiros.

2.2 Terceiro setor: aspectos conceituais

A essência do Terceiro Setor reporta-se a um conceito abstrato e ideológico, no qual se atribui a existência de um mecanismo social público, porém não estatal. Ao mesmo tempo, tem um conceito concreto no qual as entidades sem fins lucrativos reúnem recursos particulares ou públicos em defesa de interesses coletivos (CAMARGO *et al.*, 2001).

A expressão Terceiro Setor é usado junto com outras expressões, como organizações sem fins lucrativos ou setor voluntário. No Brasil, essa expressão incentivou o enquadramento de uma atividade não desenvolvida pelo Estado (Primeiro Setor) e tão pouco pela iniciativa privada que representa o mercado (Segundo Setor), mas sim por entidades organizadas (entidades sem fins lucrativos) que formam o Terceiro Setor e que substituiu as ações singulares para a prática em parceria e com interesse do bem comum. (ALBUQUERQUE, 2006, p. 17).

De acordo com Araújo (2009, p. 1) “[...] no atual panorama econômico mundial, pode-se afirmar que existam três setores distintos que, de forma diversificada fazem movimentar a economia e trabalham para a evolução da sociedade”.

O primeiro setor deve cumprir o papel de gerir administrativamente os bens públicos, o segundo setor abrange as organizações comerciais, industriais e prestadoras de serviços cuja finalidade é a obtenção de lucros para os sócios, já o terceiro setor, objeto do nosso estudo, atua com a missão de prestar serviços à sociedade sem a finalidade de obtenção de lucros.

Segundo Ioschpe (2000, p. 26), o Terceiro Setor designa o “[...] conjunto composto de organizações sem fins lucrativos, cujo papel principal é a participação voluntária, fora do âmbito governamental, que dão suporte às práticas da caridade, da filantropia e do mecenato, voltadas para a garantia do direito de cidadania da sociedade”.

Paes (1999, p. 56) conceitua o Terceiro Setor como: “[...] o conjunto de organismos, organizações ou instituições dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando o seu aperfeiçoamento.

Esses conceitos de caridade, filantropia e mecenato, embora distintos e inseridos em contextos diversos, podem estar coexistindo quando se sabe que o objetivo principal de uma organização desse setor é promover a cidadania em sua plenitude, utilizando-se os diversos meios de que dispõe (ARAÚJO, 2009)

Conforme Coelho (2000) há nas América do Norte, principalmente nos Estados Unidos, outras expressões para definir esse setor, tais como organizações sem fins lucrativos e organizações voluntárias, visto que não objetivam lucros, não são governamentais e resultam da vontade humana.

Portanto, para conceituar Terceiro Setor é importante verificar as diferenças dos três setores que permeiam a sociedade. Conforme Coelho (2000):

- *Governo ou Primeiro Setor*: diferencia-se por ação limitada e regulamentada por um regimento legal. Outro ponto de divergência é o fato de suas ações serem legitimadas e organizadas por meio de poderes coercitivos.
- *Mercado ou Segundo Setor*: Com o objetivo de lucro, o mercado é um sistema de preços que se baseia em troca de bens e serviços. Nesse setor existe uma liberdade, visto que os clientes podem escolher o que e onde comprar.
- *Terceiro Setor*: o escopo desse setor é o atendimento das necessidades coletivas ou públicas, sendo que suas distinções estão em não ser coercitivas ou lucrativas.

Os três setores devem atuar harmonicamente em benefício da sociedade, inclusive por meio de parcerias.

O Terceiro Setor, apesar de se utilizar dos recursos provenientes em sua maioria do Governo e Mercado, não é público e nem privado, mas sim uma junção desses dois setores para uma finalidade maior: suprir as deficiências do Estado e do Setor privado no tocante ao atendimento as necessidades da sociedade.

Conceituando o Primeiro, Segundo e Terceiro Setor, Grazioli *et al.* (2009, p. 6):

O primeiro Setor econômico de um país é sempre o governamental. No Brasil, é a administração pública, dividida em vários órgãos, com a finalidade de gerir, guardar, conservar e aprimorar todos os bens, interesses e serviços da coletividade, para bem servir a todos os cidadãos. O setor produtivo de todo país essencialmente capitalista é o denominado Segundo Setor. Nele estão inseridos as indústrias, todas as empresas comerciais, as entidades agrícolas, o conglomerado da construção civil, comercial e habitacional, enfim, todo o setor da produção com objetivo eminentemente lucrativo. Já o Terceiro Setor é aquele no qual estão inseridas as fundações privadas e as associações de interesse social, que perseguem o bem comum da coletividade, com marcante interesse público.

Segundo Salamon e Anheir (1997), a definição para o Terceiro Setor é denominada na forma estrutural/operacional. Conforme essa definição, as organizações que fazem parte deste setor apresentam as cinco características:

1. *Estruturadas*: possuem certo nível de formalização de regras e procedimentos, ou algum grau de organização permanente, São, portanto, excluídas as organizações sociais que não apresentam uma estrutura interna formal;
2. *Privadas*: estas organizações não tem nenhuma relação institucional com governos, embora possam deles receber recursos;
3. *Não distribuidoras de lucros*: nenhum lucro gerado pode ser distribuído entre seus proprietários ou dirigentes. Portanto o que distingue essas organizações não é o fato de não possuírem fins lucrativos, e sim o destino que é dado a estes, quando existem. Eles devem ser dirigidos a realização da missão da instituição;
4. *Autônomas*: possuem os meios para controlar sua própria gestão, não sendo controladas por entidades externas;
5. *Voluntárias*: envolvem um grau significativo de participação voluntária (trabalho não remunerado). A participação de voluntários pode variar entre organizações e de acordo com a natureza da atividade por ela desenvolvida.

Segundo Fonseca (2000, p. 4), as organizações do Terceiro Setor são agentes não econômicos e não estatais que procuram atuar, coletiva e formalmente, para o bem-estar de uma comunidade ou sociedade.

Analisando este conceito, observa-se uma visão generalizada por não apresentar delimitação das ações desses agentes a determinados grupos específicos, não havendo uma preocupação em definir o Terceiro Setor pelo tipo de beneficiários dos seus serviços e por não delimitar a forma de atuação da organização, se de caráter público ou coletivo.

De acordo com Peyon (2004, p. 13), “[...] as organizações não governamentais são somente aquelas entidades que prestam serviços de interesse público coletivo, sem almejar resultado econômico positivo a ser partilhado por alguma pessoa, seja ela jurídica ou não”.

Uma organização não governamental é apenas uma parte integrante do terceiro setor, e por muitas vezes as duas denominações são confundidas e em alguns casos suas definições são equivocadamente tratadas como equivalentes. Quanto a isto Peyon (2004, p. 13) afirma:

Para ser uma ONG de fato, não basta integrar o terceiro setor. É preciso observar o princípio da universalização dos serviços, evitando-se o corporativismo no bom sentido da palavra. Necessitamos distinguir uma associação que atende a um grupo restrito de associados daquela que serve a coletividade como um todo, principalmente quando se pensa no repasse das verbas públicas.

Portanto, observa-se que o Terceiro Setor contempla diversas organizações sem objetivo de lucro, desenvolvimento social através do voluntariado e ideais que atuam sobre o bem estar social.

2.3. Classificação das entidades do terceiro setor no Brasil

As organizações do Terceiro Setor podem ser classificadas de diversas maneiras. De acordo com Camargo *et al.* (2001, p. 35) as Organizações do Terceiro Setor são compostas por:

- **Associações:** são congregados de certo número de pessoas que expõe em comum conhecimento e serviços em comum voltados a um mesmo ideal e motivados por um mesmo objetivo.
- **Fundações:** a Fundação é patrimônio destinado à consecução de um fim não egoístico, em benefício da comunidade, formalizada por um estatuto previamente aprovado.
- **Sindicatos:** são entidades instituídas pela Constituição Federal, que, em seu artigo 8.º e incisos, considera o direito a livre associação profissional e sindical, atribuindo a

estas entidades a exclusividade da defesa dos direitos individuais e coletivos de uma categoria profissional, inclusive em questões judiciais e administrativas.

- **Cooperativas:** são associações autônomas de pessoas que se unem voluntariamente para satisfazer aspirações econômicas, sociais e culturais comuns, com intuito da criação de uma sociedade democrática e coletiva.
- **Igrejas:** historicamente o papel da igreja era coordenar e mobilizar segmentos da sociedade civil em prol da promoção social, sobretudo nas áreas de educação, saúde e assistência social. Atualmente a igreja possui a missão de passar para toda a sociedade valores como: amor ao próximo, ética e responsabilidade social.
- **Organizações Não Governamentais:** são entidades de ações não governamentais, de natureza privada (não pública), sem fins lucrativos que juridicamente são associações ou fundações.

O Código Civil Brasileiro em sua Lei nº 10.406/02, art. 16 e Lei nº 7.596/87, art. 4 prevê que as organizações sem fins lucrativos podem constituir-se das seguintes formas:

- Fundações públicas e privadas:
- Associações ou sociedades civis:
- Cooperativas e Cooperativas Sociais

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro do ano de 2002, do Código Civil Brasileiro, em seu art. 44 traz como Pessoas Jurídicas de Direito Privado: as Associações; as Sociedades; as Fundações; as Organizações Religiosas e os Partidos Políticos.

2.3.1 Fundações

De acordo com Paes (1999, p. 36), Fundação:

É uma instituição de fins determinados (finalidade esta que depende da vontade do instituidor), formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, que é o patrimônio, o qual será administrado por órgãos autônomos de confiabilidade com as previsões do estatuto.

As fundações são organizações que atuam como verdadeiros braços sociais das suas instituidoras. A emergência do movimento de responsabilidade social no meio dos negócios, ou seja, a cidadania empresarial tem reforçado a percepção social por parte das empresas (FALCONER e VILELA, 2001).

Conforme Camargo *et al.* (2001, p. 37), qualquer fundação “[...] será sempre sinônimo de patrimônio destinado a consecução de um fim não egoístico, em benefício da comunidade (ou parte dela), em decorrência de um estatuto previamente aprovado”.

De acordo com Resende (1999) o instituto fundacional “[...] está atrelado a três elementos básicos: o fim ou objetivo, o patrimônio e o interesse coletivo”. Ausente algum desses elementos, não se configura a existência da fundação. Ou seja, identifica-se na fundação um tipo diferenciado de pessoa jurídica, pelo fato de seu patrimônio ser afetado a um determinado fim que, adquire personalidade de pessoa jurídica patrimonial por força de lei.

Conforme art.62 da Lei 10,406 do Código Civil Brasileiro: “Para criar uma fundação, seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser a maneira de administrá-la”.

As pessoas que desejam colaborar com a sociedade por meio de uma pessoa jurídica poderão instituir uma fundação, e assim, vir a concretizar seus objetivos.

2.3.2 Associações

Para CAMARGO *et al.* (2002, p. 34), “[...] é a congregação de certo número de pessoas que expõem em comum conhecimentos e serviços voltados a um mesmo ideal e movidos por um mesmo objetivo, seja a associação econômica ou não, com capital ou sem, mas jamais com o intuito lucrativo”.

A constituição de uma associação ocorre por meio de um Estatuto Social. O registro oficial do estatuto permite uma melhor avaliação da eficiência contratual da entidade, pois neste documento encontram-se a missão, objetivos, direitos e - deveres dos associados, administração e outros. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro do ano de 2002, em seu art. 53 ao 61, dispõe de legislação relativa a estas entidades.

Zanluca (2014) classifica as Associações, de acordo com suas finalidades, em três grupos principais:

1. Aquelas que tem por fim o interesse pessoal dos próprios associados, sem

objetivo de lucro, como as sociedades recreativas, esportivas ou literárias;

2. As que têm objeto principal a realização de uma obra estranha ao interesse pessoal dos associados, e que fique sob a dependência da associação, ou se torne dela autônoma, por exemplo, á associações beneficentes. Sua finalidade primordial é a de prover uma obra de caridade em benefício de terceiros;
3. As associações que têm por finalidade principal ficarem subordinadas a uma obra dirigida autonomamente por terceiras pessoas.

As associações são o tipo mais comum no âmbito do Terceiro Setor. Vários são os motivos que propiciam esta condição preferencial por parte das pessoas que têm um objetivo coletivo - filantrópico.

2.4. Características do terceiro setor

Para que uma entidade faça parte desse setor é necessário que possua pelo menos algumas características que serão abordadas a seguir.

Araújo (2009, p. 3) cita quatro razões para agrupar diferentes entidades sobre uma mesma denominação, um dos primeiros pontos a serem observados é que essas entidades:

- *Faz contraponto às ações do governo* - as iniciativas particulares também conduzem determinadas atividades típicas do Estado, tais como: educação, saúde, desporto, cultura, comunicação, geração de emprego e renda, dentre outras;
- *Faz contraponto ás ações do mercado* – o mercado não consegue atender a demanda, necessitando, portanto, de ações por parte das entidades sem fins lucrativos com o fim de atendera uma parte das condições que visualizam o mercado;
- *Empresta um sentido maior aos elementos que compõem* – estimula à filantropia empresarial, determinando maior valor à empresa como um dos elementos componentes do item continuidade de investimento;

- *Projeta uma visão integradora da vida pública* – da ênfase ao caráter complementar das ações entre setores – Mercado, Estado e Terceiro Setor – de tal modo que a tríade é necessária e complementar, onde se pode observar que sem o Estado não conseguiria cumprir com todas as funções e sem o terceiro setor o mercado não conseguiria atender a demanda por produtos, serviços e trabalho, sendo recíprocos os relacionamentos.

As principais características das entidades sem fins lucrativos, organizações do Terceiro Setor, são apresentadas no Quadro 1. Essas características ressaltam as distinções entre o Terceiro Setor e os demais, mesmo existindo semelhanças entre eles.

Quadro 1 – Principais características das ONGs

Item	Parâmetro	Características do Terceiro Setor
1	Objetivos Institucionais	Provocar mudanças sociais.
2	Principais fontes de recursos financeiros e materiais	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3	Lucro	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4	Patrimônio/Resultados	Não há participação/distribuição aos provedores.
5	Aspectos fiscais e tributários	Normalmente são imunes ou isentas.
6	Mensuração do resultado final	Difícil de ser mensurado monetariamente e economicamente.

Fonte: IBGE (2010).

De acordo com Hudson (1999, p. 1) “[...] as organizações participantes do Terceiro Setor têm duas características principais que as diferem das demais; não distribuem lucro, como fazem as organizações participantes do setor privado e nem estão sujeitas ao controle estatal, como as organizações do setor público”.

As organizações de Terceiro Setor não são geridas por um grupo independente de pessoas que desempenham de forma isolada suas atividades de acordo com seus conhecimentos e aptidões, mas por pessoas da comunidade, voluntários ou por cidadãos que as criam. Não possuem vínculos com o Estado, por isso não fazem parte de nenhum departamento de Governo ou assemelhados. A ligação que ocorre entre estes setores, dá-se através da formalização de parcerias e/ou alianças com repasse de recursos, doações de bens ou prestações de serviços voluntários.

Encontram-se outras classificações que podem ser atribuídas ao Terceiro Setor, o fundamento base para todas essas outras formas de identificar essas entidades devem ser enquadradas nas premissas básicas para sua classificação, tais como: área de atuação, fonte de recursos e composição do conselho de administração.

Quanto às áreas de atuação, de acordo com Hudon (1999, p. 237-238), as organizações de Terceiro Setor são classificadas de acordo com a atividade que desempenham conforme Quadro 2:

Quadro 2 – Atividades e áreas de atuação das entidades do Terceiro Setor

Atividade	Atuações
Grupo 01: Cultura e Recreação	Esportes, cultura, artes, museus, recreação e clubes Sociais.
Grupo 02: Educação e Pesquisa	Ensino fundamental, médio, educação, superior, treinamento vocacional, pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos e política empresarial.
Grupo 03: Saúde	Hospitais, reabilitação, asilos para idosos, saúde mental, saúde pública, educação sanitária.
Grupo 04: Serviços Sociais	Bem estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes, ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material.
Grupo 05: Meio ambiente	Conservação dos recursos naturais, controle de poluição, proteção do bem estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais.
Grupo 06: Desenvolvimento e Habitação	Desenvolvimento econômico, social e comunitário, habitação, emprego e treinamento.
Grupo 07: Lei, Direito e Política	Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis, serviços legais, prevenção de crime, reabilitação de delinquentes, apoio às vítimas, partidos políticos.
Grupo 08: Intermediários para Filantropia e Promoção de Voluntários	Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos, organizações intermediários.
Grupo 09: Atividades Internacionais	Programas de Intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo aos desastres, direitos humanos e organizações pacíficas.

Fonte: Hudson (1999, p. 237-238).

Essas áreas de atuação apresentam todas as atividades que o Terceiro Setor pode desenvolver. Algumas ONGs podem se encaixar em uma ou mais categorias, como também podem existir organizações que se enquadrem nas atividades acima mencionadas com fins lucrativos.

Observa-se que mesmo havendo diferenciação desses grupos, existe uma finalidade comum que se relacionam e conseguem atingir os objetivos da Organização.

Quanto à composição do conselho, essa classificação envolve os Conselhos de Organizações do Terceiro Setor, onde, são nomeados e compostos por pessoas para cargos de direção e que representam organizações nas diversas áreas de atuação.

De acordo com Hudson (1999.p.242) essa composição pode ser:

- *Especialistas*: levam para a organização conhecimento, experiências e habilidades profissionais.
- *Usuários*: inicialmente são aqueles beneficiados com o trabalho da entidade, mas acabam sendo eleitos para fazer parte do conselho.
- *Indivíduos interessados*: são pessoas que acreditam na missão de entidade e voluntariamente vão dar sua contribuição.

Portanto, quaisquer entidades que não possuam finalidade lucrativa tais como, associações, igrejas, cooperativas, sindicatos, dentre outros que não dividam lucros e que atuem de forma autônoma, pode-se denominar entidade do Terceiro Setor.

2.5. O papel da Contabilidade no terceiro setor para evidenciar a origem dos recursos nas ONGs ambientais

A escrituração contábil nas entidades de Terceiro Setor deve ser mantida dentro do que determina os princípios fundamentais de contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A partir 1º de janeiro de 2012, entrou em vigência a NBC ITG 2002 que dispõe sobre as entidades sem finalidade de lucros, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução nº 1.409, de 21 de setembro de 2012), [...] “Esta interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros”.

A Resolução do CFC nº 1.409/2012 de 21 de setembro de 2012, também discorre sobre o alcance (item 2-7), reconhecimento (8-21), demonstrações contábeis (22-25), contas de compensação (item 26), divulgação (item 27), conforme Anexo 3.

De acordo com Olak (2010, p. 52), “[...] em linhas gerais, apesar das resoluções do CFC, muitas entidades elaboram e publicam suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes usados pelas empresas”.

Araújo (2009, p. 54), no entanto, observa que existem também para o terceiro setor normas de preparação e apresentação das demonstrações contábeis, bem como de divulgação, e que essas devem ser seguidas pelos profissionais que lidam com a Contabilidade dessas organizações.

Conforme Araújo (2009, p. 48-49), as características das informações contábeis para que possam ser consideradas úteis, os relatórios financeiros de organizações sem fins lucrativos devem:

- Prover informações que sejam indicativas da capacidade de continuar prestando os serviços a que as entidades se propõem;
- Fornecer informações sobre o ambiente, a natureza da atividade e outros assuntos que se relacionem;
- Informar a cerca do trabalho de seus gestores e da sua capacidade de bem gerir os recursos postos à sua disposição, já que não existe o indicativo de lucratividade;
- Evidenciar o fluxo de recursos postos à sua disposição visando a sua continuidade e capacidade de cumprir com suas obrigações;
- Informar sobre a realização da entidade como meio de medir a eficiência dos seus gestores, posto que os investidores, não sendo beneficiários dos serviços e produtos por ela colocados, não os conhece a fundo, exceto por relatórios financeiros;
- Incluir nos demonstrativos as técnicas de apuração e alocação dos custos de serviços e como os recursos são distribuídos aos mais diversos programas e serviços colocados a disposição;
- Informar como as entidades utilizam os recursos e de onde os mesmos provêm, e como isso afeta sua liquidez;
- Incluir interpretações e explicações que auxiliem no entendimento dessas informações, principalmente no que se refere à organização e suas realizações identificando certas transações, eventos e circunstâncias que venham a afetar a organização.

A evolução da Contabilidade nos últimos anos está voltada para a informação contábil, tendo como fator importante os métodos de evidenciação que são utilizados por qualquer tipo de organização. Métodos como, apresentação das demonstrações contábeis, notas explicativas e parecer da auditoria, auxiliam as organizações a alcançarem seus objetivos inerentes à situação patrimonial, econômica e financeira, visando fornecer a seus principais usuários informações relevantes, o que contribui na captação de recursos para sequenciarem ações e projetos.

As informações contábeis, além dos métodos de evidenciação supracitados, podem ser apresentadas por outros meios tais como: escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, livros, pareceres, laudos, dentre outros.

2.5.1. Captação e mobilização de recursos nas entidades de terceiro setor

A captação de recursos é um dos maiores desafios das organizações sem fins lucrativos, pois dela depende sua sustentabilidade organizacional e por consequência, sua existência em longo prazo. A crescente escassez de recursos e aumento da competitividade por fundos, tem incentivado as ONGs a diversificarem suas fontes de financiamento.

Os métodos de captação de recursos podem iniciar-se com a identificação dos potenciais doadores, passam pela conscientização sobre a causa da ONGs, até a efetiva doação. A Organização precisa prestar contas aos doadores dos recursos investidos (Pereira, 2001). Os esforços de captação de recursos, nas organizações de Terceiro Setor precisam ter como principal objetivo, viabilizar a missão dessas organizações.

Albuquerque (2006) apresenta a captação de recurso no Brasil como uma tendência, pois, a partir da década de 1990, muitas organizações captavam recursos mediante apoio de voluntários e dos próprios fundadores, dependendo desses recursos para manter as organizações. Destaca-se que a captação de recurso pode ser chamada de ‘mobilização de recursos’, pois na organização o trabalho com os recursos não se resume em buscar novos contatos e parcerias, mas também em aperfeiçoar os recursos já conquistados.

Embora o Terceiro Setor caracterize-se pela negação lógica do Estado e Mercado, o mesmo recorre a esses dois setores para obter parte expressiva de seus recursos financeiros. Entre as fontes de recursos das ONGs estão os fundos públicos repassados para realizar funções que normalmente pertencem ao Estado, geração de receita própria por meio de venda de serviços a associados, doações de empresas e de indivíduos e ainda de outras organizações doadoras do próprio Terceiro Setor, conhecidas como *grantmakers* (Falconer e Vilela, 2001). A captação de recursos em sua classificação enuncia quatro fontes que financiam as entidades de Terceiro Setor, tais como: vendas de produtos e serviços, subsídios, doações e atividades de captação de recursos e taxas (mensalidades) os associados (Hudson, 1999)

Nesta mesma perspectiva de captação, Olak (2010, p. 25) [...] “O patrimônio é constituído, via de regra, por contribuições, doações e subvenções, cujo contribuinte, doador ou subventor não tem por objetivo auferir lucros econômicos, mas lucros sociais, normalmente para outros e não para si próprio”.

Além das fontes de recursos citados, merece destaque as parcerias e alianças estratégicas entre o Segundo Setor e o Terceiro Setor destacados, considerando as Organizações não Governamentais que atuam na área ambiental.

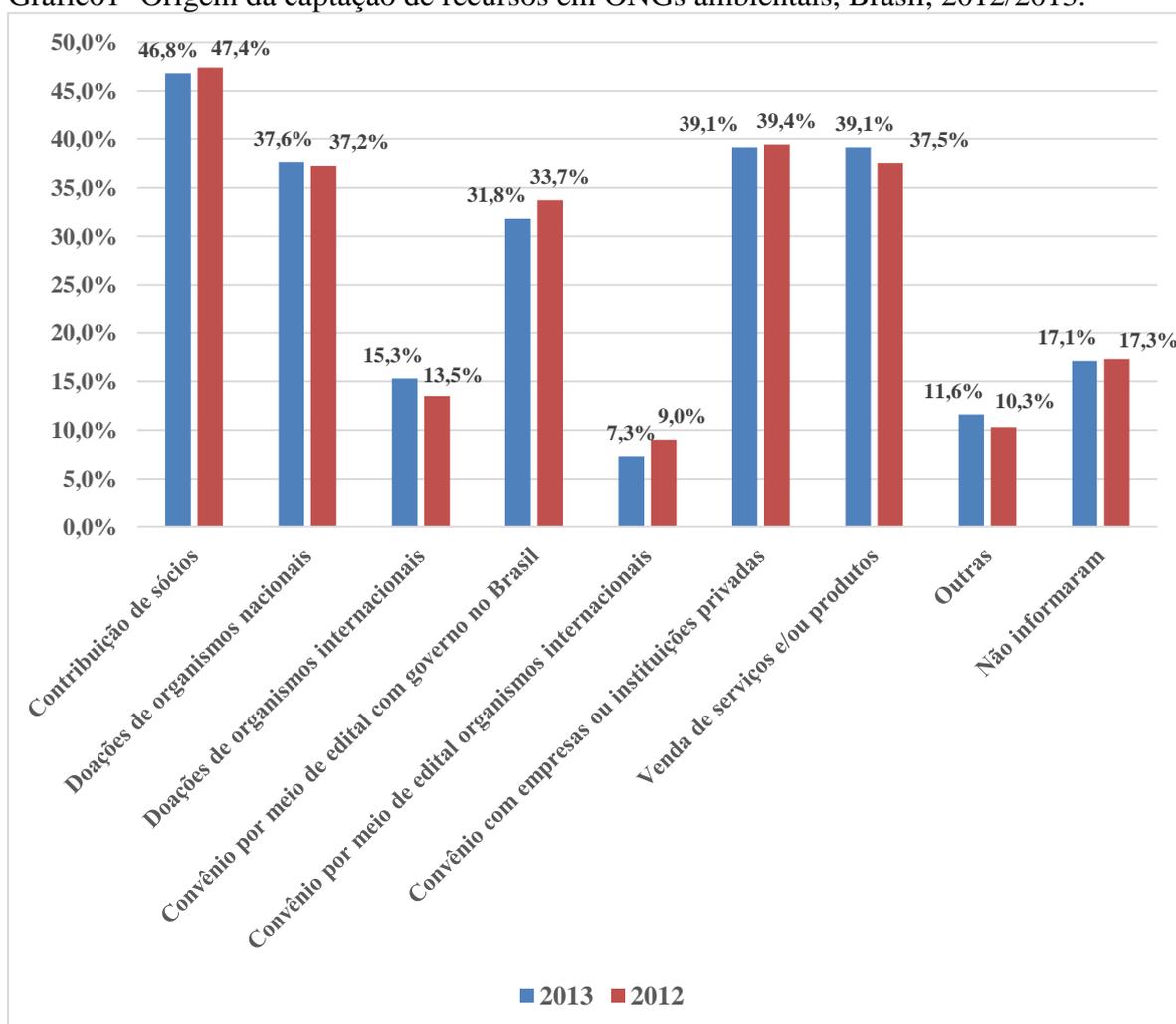
De acordo com SANTOS (2009), as ONGs Ambientais fazem alianças e parcerias com o Governo e as empresas para garantir a execução dos seus programas e projetos, e conseqüentemente o cumprimento das suas atividades e objetivos. Ressalta-se que para a realização dessas alianças e parcerias é importante que haja uma interação de cadeias de valor entre as ONGs e as empresas no planejamento e execução desta parceria. Na execução das alianças estratégicas intersetoriais, as ONGs ambientais atuam a partir da interação da sua cadeia valor interna com a cadeia de valor externa da empresa, tornando-se um elo de fornecimento de serviços ambientais, através dos seus projetos e programas. Enquanto a empresa também se torna fornecedor de insumo financeiro na cadeia de valor externa da ONG Ambiental para garantir a sua continuidade.

Ainda conforme Santos (2009), para que a aliança estratégica intersetorial entre a ONG Ambiental e uma empresa alcance sucesso, ambas as partes devem adaptar-se e ter com clareza a definição dos objetivos a serem alcançados. Isto é importante porque cada setor apresenta suas vantagens e limitações na aliança e as empresas estão acostumadas a se aliarem a outras empresas.

As limitações do Terceiro Setor nas alianças intersetoriais é que justificam a importância da identificação do perfil das ONGs Ambientais no Brasil e a compreensão da relação entre as cadeias de valor das empresas e das ONGs.

As origens de recursos das Organizações não Governamentais atuantes na área ambiental são diversificadas e de fonte nacional e internacional. Observa-se no Gráfico 1 um aumento pouco significativo no que se refere a captação dos recursos do exercício de 2012 para o exercício de 2013.

Gráfico1- Origem da captação de recursos em ONGs ambientais, Brasil, 2012/2013.



Fonte: Elaborado pela autora com fundamento em Análise (2014).

A doação de organismos nacionais manteve-se praticamente estável em 2012 representou 37,2% e em 2013 37,6%. O mesmo ocorreu com as doações internacionais que passaram de 12% em 2012 para 15% em 2013.

Atualmente observa-se maior diversificação dos investidores dessas ONGs, visto que os recursos advêm de doações, contribuições dos sócios, convênios e vendas de serviços.

Ao captar recursos, as ONGs devem fazê-lo de maneira adequada, para além de angariar os recursos financeiros disponíveis, devem contribuir para a conscientização de seus doadores sobre seu importante papel na sociedade.

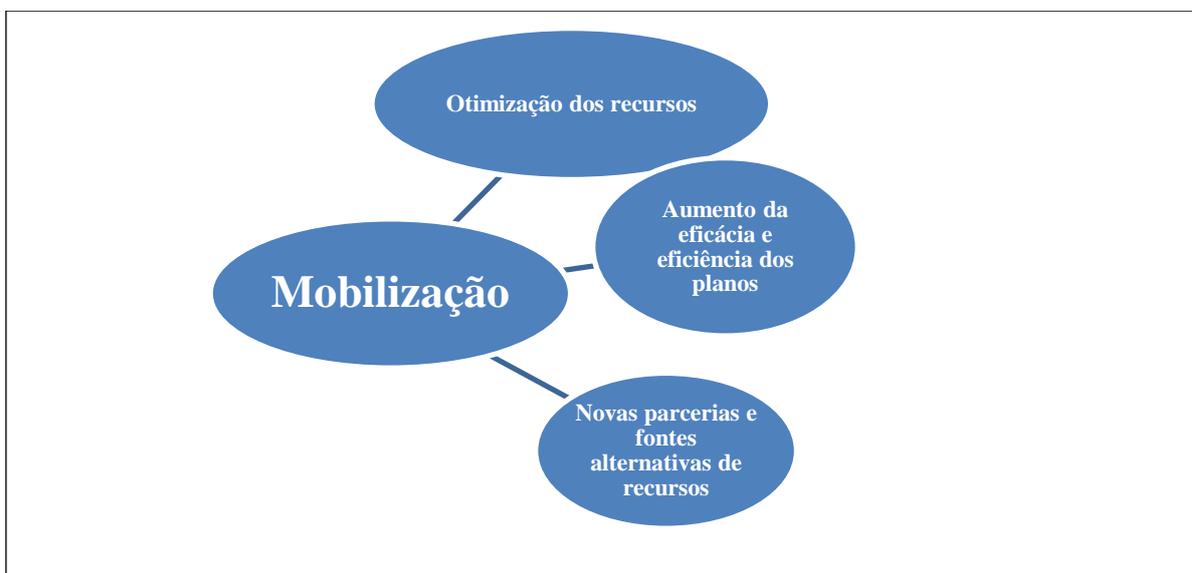
Dois pontos relevantes referentes à captação de recursos das entidades de Terceiro Setor são a transparência das informações divulgadas e a ética em elaborá-las, visando o

contexto diferenciado da captação de recursos do Terceiro Setor onde os financiadores têm como objetivo uma sociedade mais perto sob os aspectos sociais e ambientais.

A mobilização de recursos é feita de acordo com a necessidade e ocorre de forma distinta e de acordo com as características e objetivos da ONG. As organizações possuem suas particularidades e isso influi diretamente no plano estratégico elaborado para captar recursos. Os termos captação e mobilização de recursos possuem diferentes concepções. A captação tem foco em angariar novas fontes de recursos para a entidade.

Enquanto, a mobilização tem foco em otimizar os recursos já conquistados, fazer o uso adequado e responsável dos mesmos e realizar novas parcerias, conforme Figura 1.

Figura 1 – Mobilização de recursos



Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme o Grupo de Estudos do Terceiro Setor (GETS) (2002 p. 14),

Nos últimos anos, vem ganhando força a expressão “mobilização de recursos”, que tem um sentido mais amplo do que “captação de recursos”. “Mobilizar Recursos” não diz respeito apenas a assegurar recursos novos ou adicionais, mas também a otimização (como fazer melhor uso) dos recursos existentes (aumento da eficácia e eficiência dos planos); à conquista de novas parcerias e à obtenção de fontes alternativas de recursos financeiros. É importante lembrar que o termo “recursos” refere-se a recursos financeiros ou “fundos” mas, também, a pessoas (recursos humanos), materiais e serviços. (grifo nosso).

É importante destacar que, as ONGs captam recursos financeiros, mas, também, precisam de trabalho voluntário, materiais e serviços.

Conforme Cruz (2000), para promover e divulgar suas atividades, as organizações sem fins lucrativos, dependem de maneira fundamental da captação e mobilização de recursos de forma voluntária. Para isso, a atividade deve ser realizada mesmo que indiretamente por todos os membros da organização, considerando a importância da atividade, assimilando e compreendendo o seu objetivo geral. A participação da comunidade fortifica a causa defendida e ganha apoio constante na busca por novos recursos.

Conforme Tenório *et al.* (2008, p. 142), a captação e mobilização de recursos podem ser analisadas da seguinte forma:

A principal motivação para a captação e mobilização de recursos é garantir a viabilidade de um projeto e, ao longo prazo, de uma comunidade organizada, mantendo-os estáveis e produtivos. Essa atividade integra as ações necessárias para construir e garantir a sustentabilidade do projeto. Pode-se afirmar que, atualmente, a maioria das organizações sem fins lucrativos é vulnerável, bem como boa parte das iniciativas comunitárias possui poucos recursos e, em geral, uma única fonte de apoio. A captação e a mobilização, quando planejadas, contribuem para que a comunidade diversifique a origem dos seus recursos e diminua o grau de vulnerabilidade ao qual está exposta, como, por exemplo, a mudança de prioridades ou políticas de financiadores locais, nacionais ou internacionais.

De acordo com Speck (2002) a transparência pública é um imperativo para todas as Organizações da Sociedade Civil (OSC's) por inúmeras razões, tais como: 1) sua origem na complexidade dos problemas da sociedade, 2) o seu público alvo, as fontes de recursos humanos e materiais, que também estão na comunidade/sociedade e é de seu interesse direto conquistar o apoio social e 3) gozar de confiança de diversos segmentos, destacadamente aos que contribuem para sua continuidade.

Portanto, uma nova postura gerencial tem surgido nas organizações do Terceiro Setor, tornando a transparência um assunto indispensável a estas entidades, no contexto dos debates acadêmicos e de temas socioambientais.

Quanto à divulgação das atividades, apesar do crescimento apresentado no Gráfico 2, no período de 2012 para o exercício de 2013, demonstrando maior interesse das Organizações Não Governamentais, atuantes na área ambiental, em divulgar suas atividades, esse fato não condiz com a análise empírica apresentada nos *sites* da ONGs estudadas na amostra pesquisada.

Gráfico 2 – Comunicação com a sociedade



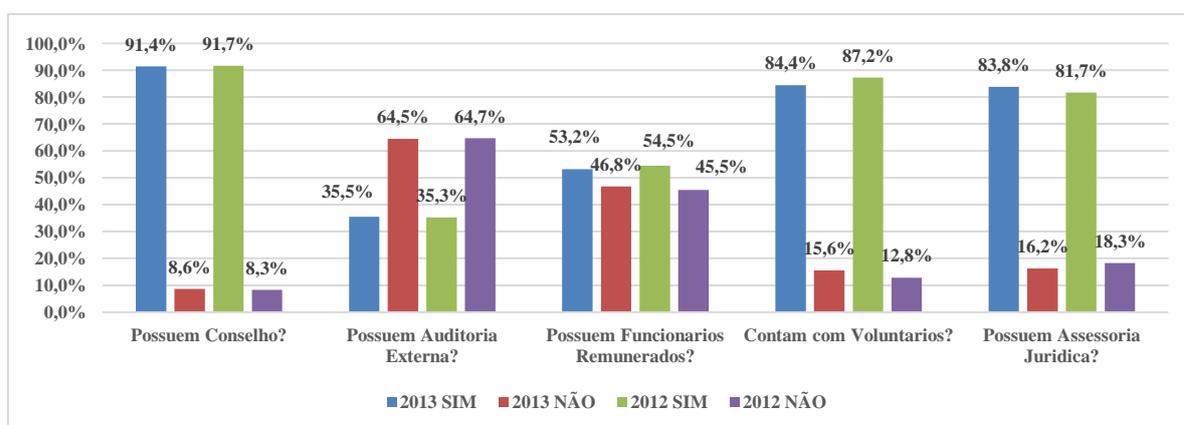
Fonte: Elaborado pela autora com fundamento em Análise (2014).

Quanto ao controle e transparência, de acordo com ANÁLISE (2014, p. 215) “A parcela de ONGs que contam com um conselho fiscal vem aumentando anualmente”. Em 2013, 68% das entidades declararam contar com esse tipo de estrutura, ante 46,5% em 2010, o primeiro ano em que as instituições foram questionadas sobre o assunto.

As contribuições dos sócios, ainda são a principal fonte de recursos das entidades, mas a sua participação vem caindo desde 2007, quando representava 68% da captação, e em 2013, é de apenas 46,8%.

As ONGs que atuam na área ambiental estão aperfeiçoando sua estrutura de operação, com a ampliação de seus campos de atuação e o aprimoramento dos modelos de gestão. No Gráfico 3 analisa-se o sistema organizacional dessas entidades onde se demonstra o avanço da transparência e da credibilidade para angariar recursos e prestar contas da utilização dos mesmos.

Gráfico 3 – Como as ONGs se organizam



Fonte: Elaborado pela autora com fundamento em Análise (2014).

Portanto, os recursos financeiros de uma organização não governamental, de um modo geral, provêm de doações, sejam elas de indivíduos, de empresas ou governamentais. Nesse sentido, esses recursos assumem um caráter público, na medida em que são utilizados para fins de apoio à sociedade/comunidade/meio ambiente. Isso requer ética e responsabilidade também na sua aplicação, bem como, transparência na divulgação, para isso a Contabilidade tem um papel fundamental visando informar ao amplo grupo de *stakeholders* prioritários das ONGs ambientais a origem e a aplicação dos seus recursos, e destacadamente os resultados socioambientais realizados com estes investimentos.

2.6 Estudos Anteriores

Os estudos apontados neste capítulo abordarão pesquisas sobre os níveis de divulgações da captação de recursos e das atividades das entidades de Terceiro Setor, bem como as variáveis que influenciam nessas divulgações e que estão sendo estudadas nesta pesquisa.

Lima (2011) apresentou uma pesquisa sobre a transparência na prestação de contas e elaboração dos relatórios financeiros de 45 (quarenta e cinco) ONGs atuantes em áreas diversas do Distrito Federal, constatou-se que 46% dos recursos recebidos por essas entidades são de origem governamental e de empresas privadas e 32% de doações internacionais e vendas de serviços, 26% dos projetos em andamento dessas entidades possuem parcerias com o Governo. As principais limitações constatadas na pesquisa foram a dificuldade no acesso as ONGs, falta de retorno dessas entidades aos questionamentos da pesquisa e falta de informações nos *sites* eletrônicos. O estudo concluiu que, para futuras pesquisas sugere-se mais transparência e aprofundamento sobre o tema Terceiro Setor, bem como análise mais criteriosa nas prestações de contas e relatórios financeiros dessas entidades.

Marques (2006) discorre em sua pesquisa sobre a importância da Contabilidade nos processos de captação de recursos em ONGs sociais, principalmente em sua prestação de contas e as publicações de forma transparente para fins de angariar recursos. Verificou-se nessa pesquisa que apesar das informações contábeis serem úteis para consolidar a credibilidade das entidades junto à sociedade e para demonstrar de que forma foram empregados os recursos, constata-se que as informações contábeis elaboradas ainda necessitam de aprimoramento antes de sua divulgação.

Na pesquisa de Gonçalves *et al.* (2010), evidencia-se o tema orçamento das entidades de Terceiro Setor no semi árido da Paraíba é possível afirmar que, a maioria dessas entidades fazem uso do orçamento apenas para prever os gastos dos seus projetos. Os gestores não utilizam o orçamento no processo de captação de recursos financeiros e nem no processo de gestão para tomada de decisão. Nessa percepção, a pesquisa sugere que tais entidades passem a fazer uso do orçamento, conjuntamente com os relatórios contábeis, para desempenhar uma gestão financeira mais adequada, auxiliando no processo de prestação contas e evidenciação, possibilitando assim maior transparência, credibilidade e sustentabilidade a essas Organizações. Segundo Gonçalves *et al.* (2010), dos gestores pesquisados, 40% responderam utilizar o orçamento para todos os projetos, 20% responderam usar o orçamento apenas para os projetos mais importantes, 20% responderam fazer uso do orçamento apenas para alguns projetos e outros 20% afirmaram não fazer uso do orçamento. Quanto à abrangência do orçamento, 40% das OSCIP têm orçamento com abrangência mensal, outros 40% tem orçamento com abrangência por etapas do projeto e 20% não responderam a essa questão.

Amador e Palma (2013) em pesquisa sobre a atuação de voluntários de ONG ambiental que atua no parque nacional da Tijuca, no Rio de Janeiro (RJ), destacam a importância do voluntariado nas Organizações de Terceiro Setor. O voluntariado é uma forma de sair da passividade, de educar e cobrar com seu ato e gesto de união nos mutirões voluntários em uma soma de esforços coletiva em prol de um bem público. Para aqueles que se propõem criar um grupo de voluntário buscam as orientações de ONGs e entidades que já têm experiência no setor, assim como a leitura das publicações pertinentes, incluindo o suporte legal das leis e instruções relacionadas ao assunto. A busca de parcerias, a criação de cadastros de voluntários e o estabelecimento de rotinas de atividades com certa frequência, são diretrizes importantes a serem seguidas pelas Organizações de Terceiro Setor.

Na pesquisa de Carvalho e Sachs (2011) destacam-se as doações internacionais nas Organizações de Terceiro Setor que atuam na área social na Paraíba, onde o incremento dessas parcerias se apresenta como alternativa para a diminuição dos financiamentos públicos. Os financiadores internacionais, antes mais flexíveis, estão atualmente exigindo maior capacitação dos profissionais atuantes nessas entidades bem como mais transparência nas divulgações de suas informações.

De acordo com Santos (2011), em sua pesquisa sobre parcerias e estratégias intersetoriais entre ONG SOS Mata Atlântica (Terceiro Setor) e uma indústria de curtume (Segundo Setor), para a continuidade de ambas percebeu-se que embasado no conceito de alianças estratégicas advindo da gestão das empresas do Segundo Setor e analisando comparativamente o conceito de alianças estratégicas intersetoriais e parcerias, puderam-se traçar alianças estratégicas intersetoriais para a sustentabilidade ambiental, destacando a relação de estratégias entre as empresas e as ONGs Ambientais para concretização de uma política de gestão de sustentabilidade no segundo setor. Essas alianças estratégicas intersetoriais trazem benefícios tanto para os participantes da aliança. Os problemas enfrentados pelas ONGs ambientais são na sua gestão, a falta de recursos financeiros e conseqüentemente recursos humanos qualificados. Tais alianças trouxeram benefícios para ambas às partes, a indústria terá seus projetos de educação ambiental acompanhados pela a ONG, cumprindo assim suas metas empresariais no âmbito ambiental, em contrapartida a ONG SOS Mata Atlântica terá mais uma fonte de recursos para concretização das suas atividades.

É importante destacar que, uma fonte importante de captação de recursos no Terceiro Setor, tanto ambiental como social, é a realização de parcerias e alianças estratégicas com o Primeiro e o Segundo Setor propiciando um maior nível de desempenho conjunto e permitindo o uso de uma especialização das entidades de Terceiro Setor por entidades governamentais e privadas.

Partindo-se desta acepção pode-se constatar que a o Segundo Setor tem avançado em atividades socioambientais, mas ainda apresenta muitos aspectos a serem aprimorados.

De acordo com Nossa (2002), os investidores das organizações de Terceiro Setor procuram ações socialmente responsáveis devido ao apelo ético e à crença de que uma boa gestão ambiental e social significa que a empresa trata bem todo o seu negócio e devido ao dinheiro que a empresa ganha a mais por ter uma gestão socialmente responsável. Talvez com base nisso que Tinoco e Kraemer (2008) salientem que os usuários não requerem apenas informações econômicas e financeiras, mas também sociais e ambientais.

Sobre as evidenciações e divulgações, Nogueira e Angotti (2011) apontam que o tema Contabilidade Ambiental ainda é pouco utilizado nas empresas, mesmo no contexto mundial. Além disso, há o problema do baixo nível de qualidade das informações ambientais divulgadas e da ausência de um padrão de evidenciação desses dados. Sob o mesmo ponto de

vista, Paiva (2003) afirma que a maioria dos relatórios publicados no país apresenta informações incompletas no que se refere às atividades relacionadas ao meio ambiente.

No entender de Costa e Marion (2007), a Contabilidade Ambiental pode ser usada pela sociedade para monitorar as ações das empresas em prol do meio ambiente, pelos gestores para tomar decisões melhores sobre as operações da empresa e pelo governo para o gerenciamento das contas públicas. No entanto, cabe destacar que a Contabilidade Ambiental, ainda é pouco utilizada nas empresas, mesmo no contexto mundial. Além disso, há o problema do baixo nível de qualidade das informações ambientais divulgadas e da ausência de um padrão de evidenciação desses dados. Sob o mesmo ponto de vista, Paiva (2003) afirma que a maioria dos relatórios publicados no país apresenta informações incompletas no que se refere às atividades relacionadas ao meio ambiente.

Alves e Borba (2010) identificaram em um estudo experimental que a evidenciação de informações relacionadas ao meio ambiente nas demonstrações contábeis ou no relatório da administração influencia a decisão de investimento em uma companhia. Desse modo, pode-se dizer que os impactos ambientais geram repercussões que abalam a confiança dos investidores, acionistas, consumidores e outros grupos sociais acarretando prejuízos às empresas. A reputação passou a ser o ativo mais importante para grande parte das empresas.

Podem-se observar nas pesquisas abordadas nesse capítulo que as ONGs ainda precisam aprimorar a elaboração e a divulgação dos seus resultados financeiros, bem como o nível de divulgação de suas informações relevantes aos *stakeholders*, destacadamente os fornecedores de recursos, visto que se trata de fator indispensável para captar e prospectar recursos e atrair investimentos em projetos e demais ações dessas entidades.

As entidades do segmento privado podem realizar parcerias com as entidades do Terceiro Setor a fim de aprimorar e promover eficácia na execução dos projetos sociais e ambientais.

2.7. Hipóteses da Pesquisa

Segundo Gil (2008), a hipótese é uma possível resposta ao problema que está sendo estudado e que será aceita ou rejeitada depois de realizados os testes específicos. As hipóteses da pesquisa conforme Richardson *et al.* (2011), são classificadas como multivariadas, pois apresentam ligação entre mais de duas variáveis, e quanto a natureza classifica-se como estatística, pois serão testadas utilizando técnicas estatísticas.

2.7.1 Investimentos em projetos (INVPROJ)

A divulgação das informações sobre as atividades da ONG ambiental, com os seus respectivos investimentos em projetos, pode ser uma forma ética e transparente de fidelizar os seus sócios e manter uma fonte de recursos estável.

De acordo com pesquisa realizada por Análise (2014), das 327 ONGs ambientais brasileiras, 143, no exercício de 2013 informaram o gasto com projetos em 2012, e 184 não fizeram a divulgação. Demonstrando a necessidade de aprimorar a divulgação no Terceiro Setor.

No entanto, de acordo com Gomes *et al.* (2009), os dados acerca de fontes de financiamento não foram encontrados nos *sites* das ONGs ambientalistas, cuja amostra foi retirada do *site* da ABONG. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H1: Quanto maior o investimento em projetos maior o Nível de Divulgação das Atividades.

2.7.2 Orçamento (ORC)

De acordo com Análise (2014), o orçamento total das ONGs ambientais analisadas na amostra totalizou 280 milhões de reais. Um grupo restrito de 36 dessas ONGs declararam gastos individuais superiores a 1 (hum) milhão de reais, no exercício de 2012.

Ressalta-se que, de acordo com Gomes *et al.* (2009), em pesquisa a 46 ONGs ambientais, os dados orçamentários não são encontrados nos *sites* das ONGs e que a maioria das entidades contidas na referida pesquisa, são oriundos da Abong, referentes a 2001.

De acordo Gonçalves, Lima e Martins (2010), os gestores das ONGs não utilizam o orçamento no processo de captação de recursos financeiros e nem no processo de gestão para tomada de decisão. Nessa percepção, a pesquisa sugere que tais entidades passem a fazer uso do orçamento, conjuntamente com os relatórios contábeis, para desempenhar uma gestão financeira mais adequada. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H2: Quanto maior o orçamento das ONGs maior a influência positiva nos Nível de Divulgação das Atividades.

2.7.3 Voluntários (VOLUN)

O papel dos voluntários nas ONGs ambientais é de fundamental importância na execução das atividades e projetos dessas entidades. Manter baixo o seu custo fixo é de relevante interesse, pois as ONGs têm uma forte dependência de recursos financeiros oriundos de doações. O voluntariado é bastante representativo como captação de recursos para as ONGs.

Conforme Gomes *et al.* (2009), das 49 ONGs da amostra, aproximadamente 89% possuem empregados, enquanto 41% têm voluntários. As ONGs com voluntariado realizam um trabalho maior de mobilização e costumam serem mais críticas e ativistas.

No entanto, Colomby (2013) concluiu em sua pesquisa sobre atuação de voluntários nas ONGs sociais que, a seleção e retenção de voluntários necessitam de melhorias, pois as ONGs, em maioria não selecionam os voluntários somente pelo interesse dos mesmos na causa da entidade, mas sim de acordo com necessidades reais da entidade, o que prejudica na retenção desses voluntários. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H3: Quanto maior o número de voluntários maior o Nível de Divulgação das Atividades.

2.7.4 Contribuição dos sócios (CONTSO)

As contribuições dos sócios, ainda é a principal fonte de recursos das ONGs ambientais pesquisadas, no exercício de 2012. Esta fonte de recursos representou 46,8% da captação dessas entidades. Além de serem responsáveis pelas estratégias da organização, bem como as diretrizes políticas, os sócios e associados contribuem para a Sustentabilidade dos projetos socioambientais gerenciados pelas ONGs ambientais (LIMA, 2011).

De acordo com Nossa (2002), os sócios contribuem para uma entidade porque estão comprometidos com os aspectos éticos nas dimensões social e ambiental.

Porém, conforme Gomes *et al.* (2009), a dependência de recursos financeiros ocasiona a perda da autonomia das ONGs. Se uma organização do Terceiro Setor se tornar muito dependente de um determinado tipo de captação de recursos, apresentará problemas sérios e sofrerá crises de identidade, pois a captação de recursos deve ser uma atividade meio, ao invés de atividade fim, para que a entidade não tenha sua missão subordinada a ela. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H4: Quanto maior a contribuição dos sócios maior o Nível de Divulgação das Atividades.

2.7.5 Doações Nacionais (DONAC)

As doações nacionais também representam uma importante fonte de captação de recursos das ONGs ambientais. No exercício de 2012 essa fonte de recursos representou 38% dos recursos captados pelas ONGs ambientais (ANÁLISE, 2014).

As doações feitas as ONGs ambientais são de origem pública (Governo) e privada (Empresas). Segundo Lima (2011), dentre os fatores que influenciam as doações nacionais, principalmente por iniciativas privadas, são: 1) atender projetos voltados para sociedade, 2) melhoria de imagem da empresa, 3) satisfação dos empregados, 4) complementar ações do Governo e 5) dedução tributária de impostos. Porém, há uma maior concentração dessas doações ligadas a projetos com o Governo.

No entanto, Gomes *et al.* (2009), afirma que os financiamentos oriundos dos governos federal e estadual também exercem forte influência na composição orçamentária dessas organizações, o que torna, muitas delas, dependentes do poder público para desenvolverem suas atividades. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H5: Quanto maiores as doações nacionais maior o Nível de Divulgação das Atividades.

2.7.6 Projetos Compartilhados (PROCOMP)

A necessidade de aperfeiçoamento dos projetos socioambientais tem levado as ONGs a diversificarem suas fontes de recursos e estabeleceram alianças estratégicas e parcerias para o planejamento e execução dos seus projetos. No exercício de 2012, 79% das ONGs ambientais mantiveram parcerias com Governo, Empresas e outras ONGs ambientais visando aprimorar suas atividades (ANÁLISE, 2014).

De acordo com Santos (2011) essas alianças estratégicas intersetoriais trazem benefícios para as ONGs e os parceiros de projetos, tais alianças trouxeram benefícios para ambas às partes.

No entanto, a extensão e complexidade dos projetos e alianças das ONGs Ambientais com as empresas sofrem limitações ligadas à dificuldade de acesso aos dados sobre a situação ONGs Ambientais no Brasil. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H6: Quanto mais projetos compartilhados, maior o Nível de Divulgação das Atividades.

2.7.7 Divulgação de Balanços Financeiros (DIVBFIN)

Alves e Borba (2010) identificaram em um estudo experimental que a evidenciação de informações relacionadas ao meio ambiente nas Demonstrações Contábeis ou no Relatório da Administração influencia a decisão de investimento em uma companhia privada. Pode-se afirmar que, as repercussões positivas ou negativas das divulgações interferem na confiabilidade dos investidores de qualquer tipo de entidade.

No entanto, Nogueira e Angotti (2011) apontam sobre o baixo nível de qualidade das informações ambientais divulgadas e da ausência de um padrão de evidenciação contábil e financeiras dessas ONGs. Sob o mesmo ponto de vista, Paiva (2003) afirma que a maioria dos relatórios publicados no país apresentam informações incompletas no que se refere às atividades relacionadas ao meio ambiente.

De acordo com a Resolução CFC 1.409 (ver anexos) as entidades tem por obrigatoriedade divulgar seus demonstrativos contábeis de acordo com o normatizado. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H7: Quanto maior a divulgação de balanços financeiros maior o Nível de Divulgação das Atividades.

2.7.8 Divulgação dos Relatórios de Projetos (DIVRPROJ)

A divulgação dos relatórios de projetos é essencial para configurar a aplicação dos recursos captados e dar transparência na utilização desses recursos na execução das atividades das ONGs ambientais.

Para Gomes *et al.* (2009), apenas algumas ONGs, com uma estrutura maior, disponibilizam relatórios anuais de atividades e financeiros, porém sem maiores análises, sem relatar a evolução antes e depois do desenvolvimento do projeto, as metas alcançadas, a leitura dos impactos causados na comunidade ou ambiente e o uso eficiente do recurso financeiro, entre outras informações relevantes. Esses relatórios disponibilizados nos *sites* das ONGs estão, também, em sua maioria, defasados em, pelo menos, um ano. Portanto, a *proxy* para esta hipótese é:

H8: Quanto maior a divulgação dos relatórios de projetos maior o Nível de Divulgação das Atividades.

O capítulo seguinte trata sobre a análise de regressão múltipla para testar as hipóteses citadas.

3. METODOLOGIA

Neste capítulo é apresentada a metodologia utilizada na pesquisa.

Segundo Gil (2008) pode se definir método como o caminho para se chegar a determinado fim, e método científico o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para atingir o conhecimento.

Nesta pesquisa são utilizados como métodos de abordagem da pesquisa: o método dedutivo que parte do geral para o específico. Parte de princípios da ciência e de doutrinas e leis, que possibilitam de maneira formal chegar às conclusões científicas. Utilizando este método será analisada a revisão bibliográfica da contextualização, da classificação e das características do Terceiro Setor.

Também se utiliza nesta pesquisa o método indutivo, que parte do particular à generalização e deve ser constatada a partir da análise de casos concretos que confirmem a realidade (GIL, 2008), com este método será feita a análise de origens de captação de recursos e qualidade do nível de divulgação das informações contábeis das organizações não governamentais atuantes na área ambiental e a identificação dos fatores que determinam o nível de divulgação das suas atividades. O número de ONGs utilizado na amostra foi de 144 presentes em todo o território nacional.

Os métodos de procedimento têm por objetivo proporcionar ao pesquisador os meios técnicos para assegurar a objetividade e precisão da pesquisa (GIL, 2008). A pesquisa utiliza o método monográfico, pois segundo Marconi e Lakatos (2010) este método permite que qualquer caso que se estude em profundidade pode ser representativo de muitos outros.

Outro método abordado nesta pesquisa é o estatístico que, conforme Gil (2008) se fundamenta na utilização da teoria estatística e constitui importante apoio na investigação. Será utilizada a Análise de Regressão Múltipla (ARM) para a realização do estudo da relação das variáveis dependente e independentes da pesquisa.

Quanto aos objetivos a pesquisa é classificada como exploratória, pois tem como objetivo desenvolver e modificar conceitos e ideias. Classifica-se também esta pesquisa como descritiva, pois a mesma tem como objetivo compor a relação entre variáveis além de identificar essa relação determinar a natureza da mesma. Quanto à avaliação, a pesquisa é do tipo: qualitativa e quantitativa (GIL, 2008).

Quanto aos delineamentos a pesquisa classifica-se como bibliográfica, pois são desenvolvidos a partir de materiais já elaborados tais como artigos científicos e revistas especializadas. A pesquisa enquadra-se também no tipo documental, baseando-se na documentação direta e estudo estatístico de dados, que são pesquisas similares às bibliográficas. A diferença é que a documental utiliza fontes que ainda não receberam tratamento analítico e podem ser reelaborados, os documentos que serão utilizados classificam-se como documentos de segunda mão, pois já foram elaborados por terceiros. (RICHARDSON *et al.*, 2011). Nesta técnica serão utilizados como documentos as normas, a legislação brasileira, as normas do Conselho Federal de Contabilidade, os Relatórios Financeiros, os *sites* das ONGs ambientais e o resultado, documento privado secundário, elaborado pela revista *Análise Gestão Ambiental* 2012/2013.

Como técnica de coleta de dados foi utilizada a análise de conteúdo em documentos secundários de fonte privada. (RICHARDSON *et al.*, 2011).

A análise dos dados foi realizada por meio da análise descritiva de dados e Análise de Regressão Múltipla (ARM).

3.1. Definição da amostra

Segundo Richardson *et al.* (2011), em muitas situações, seria impossível obter informações de todos os indivíduos ou elementos que formam o grupo que se deseja estudar, por isso trabalha-se somente com uma parte dos elementos que formam o grupo, essa parte é denominada amostra.

Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 14) “[...] amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população)”.

A análise dos dados desta pesquisa foi obtida através da seleção da amostra de 144 (cento e quarenta e quatro) Organizações Não Governamentais que atuam na área ambiental, dentro de um universo de 327 ONGs que participaram de uma pesquisa da revista *Análise Gestão Ambiental* 2012/2013.

As ONGs foram selecionadas para a amostra segundo o critério de divulgação do quanto foi investido em projetos ambientais no exercício de 2012 e quanto foi orçado para o exercício de 2013.

A amostra é não probabilística, dos tipos intencional e por acessibilidade, pois foi definida a partir da disponibilidade das informações necessárias para a realização do estudo de análise descritiva e econométrico (GIL, 2008).

A relevância da amostra é considerada sob os seguintes pressupostos:

- i. A importância das ONGs atuantes na área ambiental na preservação e manutenção do meio ambiente.
- ii. Utiliza como premissas os recursos ambientais para realizar suas atividades.
- iii. A importância da divulgação das suas atividades e a sua transparência para a captação de recursos.
- iv. As ONGs ambientais atuam em sintonia com os pactos globais tais como: Agenda 21, Rio + 20 e Protocolo de Kyoto.
- v. Atua em parcerias com o Primeiro Setor (Governo) e o Segundo Setor (empresas) em benefício social e ambiental.

Os elementos identificados na amostra serão estudados a partir de uma análise estatística contemplando um modelo conceitual com variáveis dependentes e independentes.

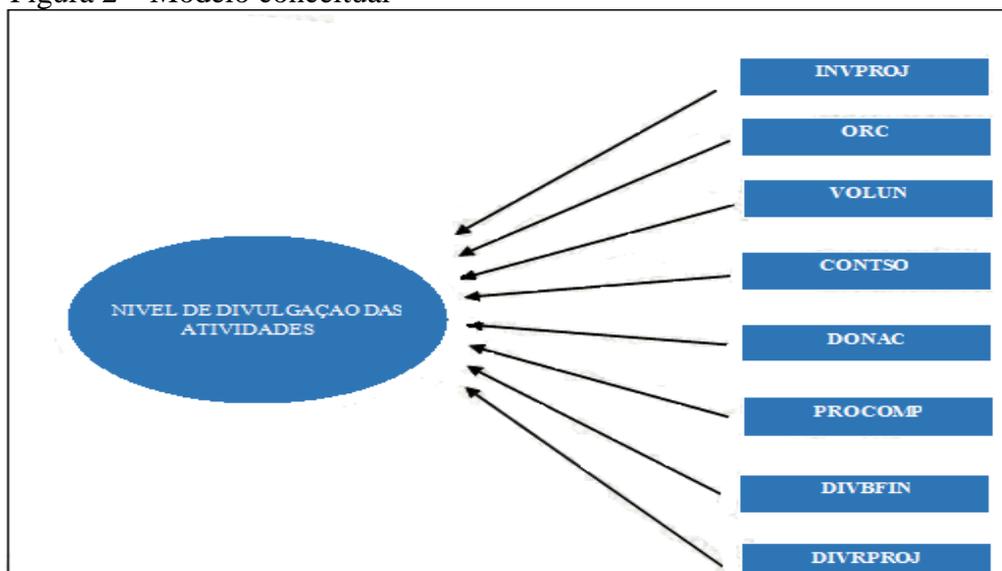
3.2. O modelo conceitual e econométrico

Para elaborar a pesquisa é necessário traçar um modelo conceitual que, segundo Prodanov e Freitas (2013), pode ser traduzido como delineamento, uma vez que expressa as ideias de modelo e plano. O modelo conceitual é composto por conceitos e hipóteses relacionados entre si.

A pesquisa estuda as fontes de captação e mobilização de recursos, a divulgação das atividades das ONGs atuantes na área ambiental e a evidenciação contábil/financeira visando analisar se estes elementos influenciam diretamente o Nível de Divulgação das Atividades (NDA), no exercício de 2012.

O modelo busca analisar 8 hipóteses que contemplam uma variável dependente, Nível de Divulgação das Atividades (NDA), relacionada com as variáveis independentes: Investimentos em Projetos (INVPROJ), Orçamento para o exercício de 2013 (ORC), Número de Voluntários (VOLUN), Contribuição dos Sócios (CONTSO), Doações Nacionais (DONAC), Projetos compartilhados com outras ONGs (PROCOMP), Divulgação de Balanço Financeiro (DIVBFIN) e Divulgação de Relatório de Projetos (DIVPROJ), ver Figura 2.

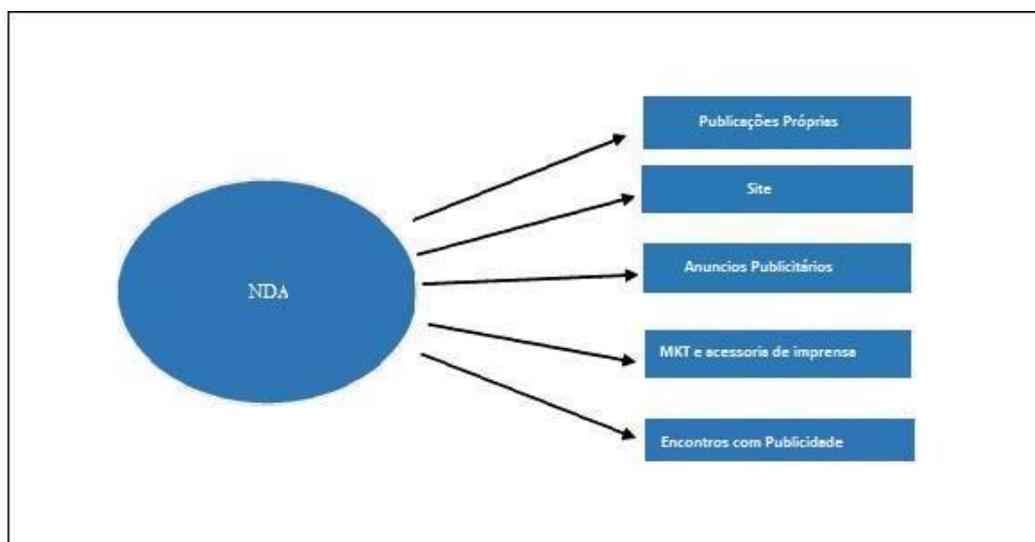
Figura 2 – Modelo conceitual



Fonte: Elaborado pela autora.

A variável dependente NDA foi operacionalizada a partir de um *check list* de 5 indicadores de divulgação das atividades das ONGs ambientais, conforme Figura 3.

Figura 3 – Nível de Divulgação das Atividades (NDA)



Fonte: Elaborado pela autora com fundamento em Análise (2014).

Para a codificação foi utilizada uma escala binária, considerando 1, quando o elemento de divulgação é utilizado e 0, quando a ONG não utiliza o instrumento de divulgação. A variável é formada por um índice, em formato de razão, com numerador igual ao total de fontes de divulgação da ONG e o denominador igual a 5, valor total que obteria se obtido por cada ONG, caso tivesse utilizado todos os métodos de divulgação.

As variáveis independentes utilizadas no modelo foram operacionalizadas, conforme o Quadro 02.

Quadro 2 – Síntese da operacionalização das variáveis

Variáveis	Sigla	Operacionalização	Fonte
Dependente			
Nível de Divulgação das Atividades	NDA	A variável dependente NDA foi estabelecida através das formas de divulgações das atividades das ONGs pesquisadas.	ANÁLISE (2014); Lima (2011); Marques (2006)
Independentes			
Investimentos em Projetos	INVPROJ	Valor gasto em reais mil pelas ONGs ambientais contidas na amostra desta pesquisa no exercício de 2012.	ANÁLISE (2014); Carvalho e Sachs (2011); Nossa (2002)
Orçamento	ORC	Orçamento previsto em reais mil pelas ONGs ambientais para o exercício de 2013,	Gonçalves <i>et al.</i> (2010); ANÁLISE (2014)
Voluntários	VOLUN	Número de Voluntários ativos nas ONGs pesquisadas	Gonçalves <i>et al.</i> (2010)
Contribuição dos Sócios	CONTSO	Percentual de Investimento dos Sócios das ONGS's ambientais da amostra.	Lima (2011); ANÁLISE (2014); Nossa (2002)
Doações Nacionais	DONAC	Percentual de Doações de Organismos Nacionais para as ONGs desta pesquisa	Lima (2011); ANÁLISE (2014)
Projetos Compartilhados	PROCOMP	ONGs ambientais que mantém/participam de projetos com outras ONGs	ANÁLISE (2014); Santos (2011)
Divulgação dos Balanços Financeiros	DIVBFIN	Torna público seus balanços financeiros para a sociedade.	ANÁLISE (2014); Nogueira e Angotti (2011)
Divulgação dos Relatórios de Projetos	DIVRPROJ	Torna público seus relatórios de projetos para a sociedade.	ANÁLISE (2014); Nogueira e Angotti (2011)

Fonte: Elaborado pela autora.

Para a análise da relação entre o Nível de Divulgação das Atividades (variável dependente) e as variáveis independentes constituídas por elementos da origem de captação e mobilização de recursos, da divulgação das atividades das ONGs atuantes na área ambiental e a evidenciação contábil/financeira foi utilizado o modelo de Regressão Linear Múltipla, segundo Gujarati (2006), representado na Equação 1:

$$NDA_i = \beta_0 + \beta_1 INVPROJ_i + \beta_2 ORC_i + \beta_3 VOLUN_i + \beta_4 CONTSO_i + \beta_5 DONAC_i + \beta_6 PROCOMP_i + \beta_7 DIVBFIN_i + \beta_8 DIVRPROJ_i \quad (1)$$

Onde:

NDA - É a variável dependente Nível de Divulgação das Atividades

β_0/β_8 - Representam os coeficientes de regressão;

INVPROJ - Variável independente Investimentos em Projetos;

ORC - Variável independente Orçamentos ONGs para 2013;

VOLUN - Variável independente Número de Voluntários;

CONTSO- Variável independente Contribuição dos Sócios;

DONAC - Variável independente Doações Nacionais;

PROCOMP - Variável independente Projetos Compartilhados;

DIVBFIN - Variável independente Divulgação do Balanço Financeiro;

DIVRPROJ - Variável independente Divulgação Relatório de Projetos.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos na pesquisa. A análise está estruturada em duas etapas. A primeira trata-se da análise qualitativa das demonstrações contábeis de 08 ONGs, em conformidade com a Resolução CFC nº 1.409/2012 e a segunda realiza-se a análise quantitativa dos dados, com a técnica de análise de regressão múltipla, utilizando-se o *software* estatístico *SPSS*.

4.1. Análise Qualitativa

Nesta análise verificou-se a acessibilidade às informações contábeis, financeiras e de gestão das ONGs pesquisadas na amostra (144) de acordo com os requisitos de disponibilidade das divulgações em *sites* e *e-mails*. Observa-se que tais entidades, em sua maioria, ou não possuem *sites*, diferentemente do informado em ANÁLISE (2014), ou os mesmos encontram-se desatualizados ou em manutenção, o que corrobora com os estudos de Lima (2011), Santos (2011) e Marques (2006).

Também foi analisada a apresentação das demonstrações contábeis obrigatórias, de acordo com a norma NBC TG 2002, da Resolução CFC nº 1.409, de 21 de setembro de 2012, tais como: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

Dentre as 144 ONGs ambientais identificadas na amostra, apenas 8 (oito) disponibilizaram seus demonstrativos financeiros e/ou relatórios contábeis durante esta pesquisa. Desta forma foi elaborado um *ranking* das ONGs, a partir da análise dos seus relatórios e demonstrativos em consonância com as normas do CFC, e feita uma classificação de mais satisfatório a menos satisfatório.

Apenas 3 ONGs, Instituto Socioambiental (ver anexo), Fundação Amazonas Sustentável (FAS) e *Save Brasil*, consideradas ONGs de grande porte, foram classificadas no *ranking* como mais satisfatórias, pois divulgaram seus demonstrativos contábeis de forma adequada com a norma, contendo, inclusive, as notas explicativas. As referidas ONGs possuem *sites* com conteúdos atualizados e de fácil acesso, apresentando seus investimentos e projetos de forma clara e objetiva.

Quanto às 5 (cinco) ONGs: Centro de Referência em Informações Ambientais (CRIA), Associação Amigos de Icarambi (ver anexo), Instituto de Conservação Marinha do

Brasil, e Centro de Desenvolvimento Agroecológico (Sabiá), Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia, apresentaram de forma incompleta e/ou desatualizada seus demonstrativos contábeis bem como relatórios de projetos e foram classificadas como evidência menos satisfatória.

4.2 Análise Quantitativa

4.2.1 Análise descritiva da amostra

Na Tabela 4 apresenta-se a análise descritiva da variável dependente NDA e das variáveis independentes.

Constata-se que a média de NDA foi de 0,69, poderia ter atingido o valor de 1.

O total de investimentos médios em projetos foi de R\$1.945,45 mil e a participação de voluntário foi em média 390 pessoas.

Quanto à variável Divulgação de Balanço Financeiro, apresentou média de 79,8%. A Divulgação de Relatórios de Projeto foi em média 95,8%.

Tabela 4 – Estatística Descritiva dos Dados

	NDA	INVPROJ	ORC	VOLUN	CONTSO	DONAC	PROCOMP	DIVBFIN	DIVRPROJ
Média	0,6916	1945,14	301,44	390,125	13,0590	14,1146	0,7777	0,7986	0,9583
Desvio Padrão	0,2267	4648,11	1542,57	2671,26	27,5309	24,2646	0,4171	0,4024	0,2005

Fonte: Elaborado pela autora.

O resultado do desvio padrão (22,67) de NDA não apresenta grande variação no comportamento da amostra.

Os investimentos em projetos (R\$4.684,11 mil) apresentaram um desvio padrão maior que o orçamento (R\$ 1.542,57). Provavelmente em decorrência da variedade no porte das ONGs.

O número de voluntários apresentou desvio padrão de 2.671, devido à existência de uma variedade no número de voluntários, inclusive atingindo o valor máximo de 30.000 na ONG Consórcio para a Proteção Ambiental na Bacia do Rio Tibagi (Copati), situada em Londrina (PR).

O Coeficiente de Correlação de Pearson (r) indica o nível da intensidade da correlação entre as variáveis, o mesmo está limitado ao intervalo [-1, +1]. Quanto mais próximo o valor de (r) esteja de “1” mas forte é a correlação GUJARATI (2006).

Na Tabela 5 podem ser observados os coeficientes de correlação entre a variável dependente NDA e as variáveis independentes.

Tabela 5 - Modelo correlação entre NDA e as variáveis independentes

	NDA	INVPROJ	ORC	VOLUN	CONTSO	DONAC	PROCOMP	DIVBFIN	DIVRPROJ
NDA	1,0000	0,1782	-	-0,1476	-0,0317	0,0277	0,2021	0,1578	0,1769
INVPROJ		1,0000	0,0925	-0,0438	-0,1391	-0,0100	0,1586	0,0451	0,0713
ORC			1,0000	-0,0249	-0,0885	0,1737	0,0753	-0,1046	0,0339
VOLUN				1,0000	0,0150	-0,0316	-0,1370	0,0693	0,0301
CONTSO					1,0000	-0,1731	-0,0591	0,0857	0,0815
DONAC						1,0000	-0,0976	-0,2261	-0,0378
PROCOMP							1,0000	0,1481	-0,0279
DIVBFIN								1,0000	0,4152
DIVRPROJ									1,0000

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando-se a correlação entre as variáveis pode-se constatar o baixíssimo nível de correlação entre a variável dependente NDA e as demais variáveis independentes. Na relação entre as variáveis independentes, constata-se uma pequena correlação entre as variáveis, Divulgação de Balanço Financeiro e Divulgação de Relatório de Projeto, com coeficiente de 0,4152. Além deste resultado, constata-se que muitas variáveis apresentam relações negativas.

4.2.2 Análise de Regressão Múltipla

Os resultados obtidos a partir da Análise de Regressão Múltipla estão apresentados na Tabela 6.

Verifica-se a partir de um nível de confiança de 95%, que se p-valor das variáveis dependentes for < 0,05, a mesma tem significância. Portanto, no modelo em análise apenas a variável dependente CONTSO tem significância estatística e pode-se concluir que, somente os a Contribuição dos Sócios influenciam na origem dos recursos das ONGs ambientais.

Tabela 6- Resultado da Regressão Múltipla entre NDA e as variáveis independentes, OLS, Heterocedasticidade robusta erros padrão, variante HC1

Variáveis Explicativas	Coefficiente	Erro Padrão	t	P-Valor
Constante	0,4101	0,0855	4,7963	<0,00001***
INVPROJ	6,6495	2,3469	2,8333	0,0053***
ORC	-1,0433	5,0658	-2,0596	0,04136**
VOLUN	-1,0893	4,1122	-2,6491	0,0090***
CONTSO	-0,0001	0,0006	-0,1705	0,8648
DONAC	0,0007	0,0006	1,0355	0,3022
PROCOMP	0,0902	0,0514	1,7524	0,0819*
DIVBFIN	0,4850	0,0599	0,8097	0,4195
DIVRPROJ	0,1652	0,0909	1,8170	0,0714*
R² = 0,1212	R² aj=0,0691	F=5,1742	Valor P(F)= 0,000012	n=144

Fonte: Elaborado pela autora.

Observam-se na Tabela 6, os coeficientes e a significância das variáveis explicativas. O p-valor representa a significância da variável, considerando-se o nível de confiança de 95%, se p-valor < 0,05 a mesma é significativa. Portanto, no modelo apenas as variáveis Investimentos em Projetos e Voluntários apresentaram significância no modelo. Sendo que a primeira apresentou relação positiva, confirmando a hipótese 1. No entanto, a segunda apresentou sinal negativo, negando a hipótese 3.

As demais variáveis do modelo não apresentaram significância. E, portanto as hipóteses 2, 4, 5, 6, 7 e 8 foram negadas.

O resultado do teste F apresentou p-valor (0,00005) < 0,005, portanto o modelo é significativo.

Quanto ao R², apresentou um baixo coeficiente de ajustamento no valor de 0,1212 e o R² ajustado no valor de 0,0691. Analisando-se o resultado sob o aspecto estatístico, Gujarati e Porter (2011), destacam que “Nada no modelo clássico de regressão exige que R² seja alto. Logo, um R² elevado não é uma evidência favorável ao modelo, tampouco um R² baixo constitui prova desfavorável.”

Tratando-se uma análise qualitativa dos dados estudados, pode se atribuir o resultado da falta de explicação das variáveis independentes em relação ao Nível de Divulgação das Atividades das ONGs ambientais a baixa qualidade da divulgação contábil das entidades da amostra.

Além da regressão foram realizados os testes para os pressupostos da homocedasticidade, normalidade e multicolinearidade.

Para detectar a presença da heterocedasticidade nos resíduos foi realizado o teste de White, que aceitou a hipótese nula de que a variância dos termos de erro é constante porque apresentou p-valor igual a 0,3918, maior que 0,005, confirmando que os resíduos são homocedásticos (GUJARATI, 2006). O teste foi feito para confirmação, pois o modelo já foi realizado com correção de heterocedasticidade robusta com erro padrão, variante HC1.

Quanto ao pressuposto da distribuição normal dos resíduos foi realizado o teste Doornik-Hansen com resultado de p-valor = 0,0625, maior que 0,005, confirmando a hipótese nula de que a distribuição da série testada é normal. (Doornik e Hansen, 1994).

A multicolinearidade foi analisada pelo método *Variance Inflation Factors* (VIF). Segundo Gujarati (2006), a multicolinearidade é aceitável porque as variáveis apresentaram resultado de valores de VIF inferiores a 10, conforme Tabela 7.

Tabela 7 - Teste de multicolinearidade, *Variance Inflation Factors*

Variável	Valor VIF
INVPROJ	1,059
ORC	1,064
VOLUN	1,029
CONTSO	1,066
DONAC	1,118
PROCOMP	1,101
DIVBFIN	1,335
DIVRPROJ	1,245

Fonte: Elaborado pela autora.

Por fim, os resultados da pesquisa corroboram com os resultados de Marques (2006), Gonçalves, Lima e Martins (2010), Gomes *et al.* (2009), Santos (2011), quanto a relação entre os Níveis de Divulgação das Informações e a origem da captação dos recursos das ONGs ambientais. Porém, vai de encontro ao resultado obtido por Borba (2005), que não encontrou significância na relação das variáveis. As divergências podem ocorrer devido à diferença metodológica das pesquisas, por este motivo recomenda-se uma continuidade nas pesquisas quanto a esse tema.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As ONGs ambientais pesquisadas se diferenciam das demais entidades que atuam em outras áreas do Terceiro Setor pelo desempenho de suas atividades, tendo como finalidade gerar estratégias e projetos para melhorar a qualidade de vida no contexto do meio ambiente, desenvolvendo trabalhos de preservação ambiental e melhorias de vida para a sociedade. As ONGs ambientais foram criadas para suprimir e auxiliar as lacunas que o Primeiro e o Segundo Setor possuem no que se refere à assistência e à resolução dos problemas socioambientais.

De acordo com o IBGE (2010), o Brasil contava com aproximadamente 290 mil entidades sem fins lucrativas, que atuavam prioritariamente em 9 áreas, destacando-se que no meio ambiente e proteção animal atuavam 2.242 entidades.

Constatou-se na pesquisa teórica que as atividades das ONGs Ambientais no Brasil são bem recentes, porém essas atividades enfrentam problemas de recursos (financeiros, bens e humanos) e gestão profissional. Logo, as ONGs que estão voltadas para estas atividades devem aprofundar seus estudos e fontes de informação para garantir a qualidade das suas atividades.

A revisão de literatura dos estudos anteriores revela que as ONGs possuem como principais pontos de limitação: transparência na prestação de contas, falta de consolidação e divulgação das informações contábeis, falta de controle e acompanhamento do orçamento e baixa qualificação do quadro de colaboradores.

Na análise qualitativa do desempenho contábil/ financeiro por meio da evidenciação, em consonância com a CFC nº 1.409/2012, foram observados a ausência de demonstrações obrigatórias, quadros complementares e notas explicativas, não divulgação das demonstrações no prazo previsto em lei, a escassez de informações na divulgação das suas atividades e a falta de compromisso com a divulgação para os fornecedores de recursos, destacadamente nas entidades de menor porte.

A grande problemática constatada no nível de divulgação das informações ambientais destas ONGs é que a maioria possuem *sites*, porém os mesmos encontram-se desatualizados ou até mesmo desativados e as informações de uma forma geral são insuficientes para uma análise descritiva deste segmento no Brasil.

Os relatórios contábeis e de projetos disponibilizados nos *sites* das ONGs estão, também, em sua maioria, defasados em pelo menos um ano. Algumas das ONGs não possuíam sequer endereço eletrônico e o *e-mail* encontrava-se inativo. E, quando os nomes das ONGs eram referendados em busca na *Internet* tratava-se apenas de citações em artigos e revistas.

Para as questões relativas ao uso dos recursos e prestação de contas das metas financeiras e físicas também não foram encontradas na *Internet*, exceto para algumas ONGs com uma estruturação maior, que disponibilizam relatórios anuais de atividades, porém sem maiores análises, sem mostrar como a situação aparece antes e depois do desenvolvimento do projeto, sem a definição das metas alcançadas, deficiência na informação dos impactos causados na comunidade ou ambiente e o uso eficiente do recurso financeiro etc.

De acordo com Análise (2014), em 2013, as principais fontes de captação e mobilização de recursos identificadas na pesquisa foram: contribuições dos sócios, doações de organismos nacionais, doações de organismos internacionais, convênio por meio de edital com governo no Brasil, convênio por meio de edital de organismos internacionais, convênio com empresas ou instituições privadas, vendas de serviços e/ou produtos entre outros.

A análise quantitativa, por meio da análise de regressão múltipla, mostrou que os fatores determinantes do Nível de Divulgação das Atividades (NDA) das ONGs que atuaram na área ambiental, no Brasil, no exercício de 2012, foram as variáveis investimentos em projetos e voluntários. No entanto, apenas a hipótese 1 foi confirmada porque a relação entre as variáveis NDA e voluntários apresentou uma relação inversa negando a hipótese 3.

As variáveis independentes orçamento, contribuição social, projetos compartilhados, divulgação do balanço financeiro, divulgação do relatório de projetos e doações nacionais não foram significativas no modelo.

As principais limitações da pesquisa foram: a dificuldade de comunicação com as ONGs, a falta de divulgação e transparência das entidades e os *sites* ofereciam baixo nível de compreensão e interação com os usuários.

Sugere-se para as pesquisas futuras uma análise das ONGs atuantes na área ambiental em dados em painéis para avaliar a evolução da divulgação contábil e administrativa no transcurso do tempo.

REFERÊNCIAS

ABONG – Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais. **O que é uma ONG?** Disponível em: <<http://www.abong.org.br/final/download/manualdoterceirosetor.pdf>>. Acesso em: 26 de nov. 2013.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas 2009.

ALBULQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro de. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: Summus, 2006.

ALVES, Jorge Luiz; BORBA, José Alonso. **A relevância da informação contábil ambiental para a tomada de decisão de investimento: um estudo experimental**. *In*: Congresso USP de Controladoria. 9, 2009, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/425.pdf>>. Acesso em: 25 de out. 2014.

ANÁLISE. **Anuário: análise gestão ambiental.** São Paulo: Editora Análise, 2014.

AMADOR, André Bittencourt; PALMA, Lúcio Meirelles. Dez anos do programa de voluntários do parque nacional da tijuca, Rj. **Uso público em unidades de conservação,** Universidade Federal Fluminense, Disponível em:
<http://www.uff.br/var/www/htdocs/usopublico/images/Artigos/2013/Artigo_OL_11.pdf>. Acesso em: 25 de out. 2014.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos no Brasil.** Disponível em:
<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2010/default_pdf.shtm>. Acesso em: 10 de ago. 2014.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

BORBA, Paulo da Rocha Ferreira. **Relação entre desempenho social corporativo e desempenho financeiro de empresas no Brasil.** Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

BRASIL. Código Civil. Decreto-lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art.44. **Dispõe sobre pessoas jurídicas de direito privado.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 06 de mai. 2014.

CAMARGO, Mariângela Franco. *et al.* **Gestão do Terceiro Setor no Brasil.** São Paulo: Futura, 2001.

CARDOSO, Fátima. **Efeito estufa: por que a terra morre de calor.** São Paulo: Editora Terceiro Nome/ Mostarda Editora, 2006.

CARVALHO, C.. A Internacionalização da Economia chega ao Terceiro Setor: as Relações (De) Pendentes entre as ONGS do Sul e do Norte. **Organizações & Sociedade,** América do Norte, 8, mai. 2014. Disponível em:
<<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/10565/7558>>. Acesso em: 02 de nov. 2014.

CENTRO DE DESENVOLVIMENTO AGROECOLÓGICO (Sabiá). Demonstrativos Financeiros. Disponível em: <<http://www.centrosabia.org.br/index.php/o-sabia/balanco-patrimonial?view=document&id=33>>. Acesso em 12/11/2014.

CENTRO DE REFERÊNCIA EM INFORMAÇÃO AMBIENTAL (CRIA). Demonstrativos Financeiros. Disponível em: <http://www.cria.org.br/about/balanco_patrimonial_2013.pdf>. Acesso em 12/11/2014.

CFC, **Conselho Federal de Contabilidade.** Resolução CFC nº 1409, de 21 de setembro de 2004, aprova a NBC ITG 2002 – entidades sem fins lucrativos.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. Senac, 2000.

COLOMBY, Renato Koch. **Práticas de atração e retenção de voluntários em organizações do Terceiro Setor**. Monografia (UFRS), Bacharel em Administração, Porto Alegre, 2013. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/97151>> Acesso em: 02 de out. 2014.

CORRAR, Luiz J *et. al.* **Análise Multivariada: para cursos de administração, ciências contábeis e economia**. 2ª reimp. 2009. São Paulo: Atlas. 2009.

CRUZ, Célia Meirelles. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos**. São Paulo: Global, 2000.

DA COSTA, Rodrigo Simão da; MARION, José Carlos. **A uniformidade na evidenciação das informações ambientais**. Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo: USP, n.43, p. 20-33, janeiro/abril 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a03v1843.pdf>> Acesso em: 02 de out. 2014.

DOORNIK, J. A. e HANSEN, H. **An omnibus test for univariate and multivariate normality**. working paper, Nuffield College, Oxford, 1994.

FALCONER, Andrés Pablo; VILELA, Roberto. **Recursos Privados para fins públicos: As grantmakers brasileiras**. São Paulo: Pereirópolis – Grupo de Institutos Fundações e Empresas, 2001.

FONSECA, L V da. **O estado, o terceiro setor e o mercado: uma tríade complexa**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Anais...* Goiânia, 2000. p. 4.

FUNDAÇÃO AMAZONAS SUSTENTÁVEL (FAS). Disponível em: <http://fas-amazonas.org/versao/2012/wordpress/wp-content/uploads/2014/04/FAS-2013_final.pdf>. Acesso em: 12 de nov. 2014.

GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson José. **Fundações Privadas: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

GETS: Grupo de estudos do terceiro setor/ United Way Canadá. **Captação de Recursos: da teoria à prática**. São Paulo: Alessandra Ceregatti, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas. 2008

GONÇALVES *et al.* (2010). **Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no Terceiro Setor: um estudo nas Ocips do semiárido da Paraíba**. 2010. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/135.pdf>>. Acesso em: 15 de set. 2014.

GOMES, Zeide Lúcia Gusmão Cunha *et al.* **Ambientalismo: um estudo sobre as identidades das ONGs ambientalistas no Brasil**. *AMBIÊNCIA*, v. 4, n. 3, p. 501-516,

2009. Disponível em: <<http://200.201.10.18/index.php/ambiencia/article/view/150/171>>. Acesso em: 20 de ago. 2014.

GUJARATI, Damodar N. **Econometria básica**. Rio de Janeiro, Campus, 2006.

_____, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria básica**. 5. ed. BOOKMAN, 2011.

HENDRIKSEN, Eldo S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HUDSON, Mike. **Administrando Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Makron Books, 1999.

INSTITUTO CONSERVAÇÃO MARINHA DO BRASIL (Comar). Disponível em: <<http://www.institutocomar.org.br/wp-content/uploads/DRE-2012.pdf>>. Acesso em: 12 de nov.2014.

INSTITUTO DE PESQUISA AMBIENTAL DA AMAZÔNIA (IPAM). **Demonstrações Financeiras**. Disponível em: <<http://www.ipam.org.br/ipam/demonstracoes-financeiras-2012>>. Acesso em: 12 de nov.2014.

INSTITUTO SOCIOAMBIENTAL (ISA). Disponível em: <http://www.socioambiental.org/sites/blog.socioambiental.org/files/relatorios/refinanceiro_isa_2013_0.pdf#page=10&zoom=auto,-106,832>. Acesso em: 12 de nov.2014.

IOSCHPE, E. B. (org.). **3º setor: desenvolvimento social sustentado**. 2 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

LIMA, Marcilene Barros. **Organizações não Governamentais: um estudo sobre a transparência na elaboração da prestação de contas e dos relatórios financeiros emitidos pelas Organizações não Governamentais no DF**. Monografia (UnB), Bacharel em Administração, Brasília – DF, 2011. Disponível em: <<http://bdm.unb.br/bitstream/10483/3136/1/Marcilene%20Barros%20Lima.pdf>>. Acesso em: 17 de set. 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas. 2010.

MARQUES, Milena. **A importância da Contabilidade para o fortalecimento da Credibilidade das Entidades do Terceiro Setor no processo de Captação de Recursos**. Monografia (UFC), Bacharel em Ciências Contábeis, Fortaleza, 2006.

NOGUEIRA, Kênia; GENARO de Freitas; ANGOTTI, Marcelo. **Os efeitos da divulgação de impactos ambientais: um estudo de eventos em companhias petrolíferas**. Publicado em 24/11/2011. Revista Contemporânea de Contabilidade, 2011. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76222308004>>. Acesso em: 26 de set. 2014.

NOSSA, Valcemiro. **Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional**. 2002.

249 p. Tese (Doutorado) - FEA/USP, São Paulo. Disponível em:
<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-21122005-101506/en.php>>. Acesso em: 01 de nov. 2014.

OLAK, Paulo Arnaldo e NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos**. 3ª Ed. São Paulo. Atlas 2010.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e Entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 2ª ed. revista, ampliada e atualizada. Brasília: 1999.

PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi. **História da Cidadania**. São Paulo: Contexto, 2003.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão Contábil para o terceiro setor**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

PEREIRA, Custódio Filipe de Jesus. **Captação de Recursos (Fund Raising): conhecendo melhor porque as pessoas contribuem**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2001.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª Ed. Novo Hamburgo: Feevale. 2013.

RESENDE, Tomáz de Aquino, **Novo Manual de Fundações**. Belo Horizonte. 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry *et. al.* (Org). **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas. 2011.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut K. **Estratégias para o fortalecimento do Terceiro Setor**. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org). 3º Setor desenvolvimento social sustentado. São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1997.

SANTOS, Greyciane Passos. **O Papel Integrador da Cadeia de valor em uma Aliança Estratégica Intersetorial entre a Empresa e Organização Não-Governamental Ambiental**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009.

SOCIEDADE PARA CONSERVAÇÃO DAS AVES DO BRASIL (SAVE Brasil). Disponível em: <http://savebrasil.org.br/wp/wp-content/uploads/2014/10/Relatorio-Anual-de-Atividades_SAVE-Brasil_2012-13.pdf>. Acesso em: 12 de nov. 2014.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Caminhos da transparência**. Campinas: Unicamp, 2002. Disponível em:
<https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/2567/1/caminhos_da_transparencia.pdf>. Acesso em: 28 de jul. 2014.

TENÓRIO, Fernando G. *et al.* **Gestão comunitária: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: FVG, 2008.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. São Paulo: Atlas, 2003.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade do Terceiro Setor**. Obra atualizável. Portal Tributário. Última atualização em Out. 2014. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>>. Acesso em: 30 de out. 2014.

ANEXO A - AMOSTRA DAS ONGs AMBIENTAIS

ONGS	Tabela Qualitativa de Origem de Recursos						
	Doações Internacionais	Convênio com Governos	Convênios Internacionais	Convênios com Empresas	Vendas de Serviços	Outros	Total
1 4 Cantos do mundo	40	0	0	10	0	0	50
2 Agência Brasileira de Meio ambiente e Tecnologia da Informação	0	50	0	50	0	0	100
3 Associação Amigos de Icarambi	60	0	0	5	15	0	80
4 Associação Amigos do Peixe Boi	10	85	0	0	0	0	95
5 Associação Caatinga	0	0	0	75	5	0	80
6 Associação Catarinense de Preservação da Natureza	0	0	0	0	15	0	15
7 Associação Cultural e Comunitária Zagaia - CCZ	0	99	0	0	0	0	99
8 Associação de Defesa Etno Ambiental - Kanindé	40	10	38	0	0	0	88
9 Associação do Patrimônio Hist. Arstist. e Ambiental de Belo Vale - APHAA-BV	0	0	0	65	0	0	65
10 Associação Ecológica Brasil Verde - ASSEBRAVE	0	0	0	0	0	0	0
11 Associação Mico Leão Dourado	10	55	0	30	5	0	100
12 Associação Parcel	0	0	0	0	0	0	0
13 Associação Pernambucana de Escoteiro	0	30	0	0	10	0	40
14 Associação Vila Velhense de Proteção Ambiental	0	0	0	0	0	0	0
15 Centro de Desenvolvimento Agroecológico do Extremo Sul da Bahia	15	35	25	25	0	0	100
16 Centro de Referência em Informações Ambientais - CRIA	0	90	10	0	0	0	100
17 Fórum Carajas	30	70	0	0	0	0	100
18 Fundação Grupo Boticário de Proteção à Natureza	0	0	0	6	2	3	11
19 Fundação Mamíferos Aquáticos - FMA	0	4	0	1	95	0	100
20 Grupo Ambientalista do Rio Iguaçu	0	0	0	0	0	0	0
21 Instituto de Educação e Pesquisa Ambiental Planeta Verde	0	80	0	0	10	0	90
22 Núcleo Sócio Ambiental Araça Pirangá	0	0	0	0	0	0	0
23 Oreades Núcleo de Geoprocessamento	50	15	0	0	5	0	70
24 Pé de Planta	0	0	0	90	10	0	100
25 Sociedade de Preservação do Meio Ambiente - SUPREMA	10	60	0	15	0	0	85
26 SOS Amazônia	5	94	0	0	0	0	99
27 Agência Costeira - Agência Brasileira de Gerenciamento Costeiro	0	0	0	0	100	0	100
28 Agência Nacional de Desenvolvimento ECO-SOCIAL - ANDES	0	0	0	0	40	0	40
29 APOENA - Associação em Defesa do Rio Paraná, Afluentes e Mata Ciliar	5	10	5	60	10	0	90
30 Arrastão Movimento de Promoção Humana - Projeto Arrastão	0	0	0	0	0	0	0

ONGS		Tabela Qualitativa de Origem de Recursos						Total
		Doações Internacionais	Convênio com Governos	Convênios Internacionais	Convênios com Empresas	Vendas de Serviços	Outros	
31	Associação Abrigo Animal	0	0	0	0	0	0	0
32	Associação Ambientalista Copaíba	0	61	0	0	19	2	82
33	Associação Ambientalista de Marília - Origem	0	0	0	0	0	0	0
34	Associação Amigos do Recicriança	0	0	0	90	5	0	95
35	Associação Andiroba	0	90	0	5	5	0	100
36	Associação Bike Brasil	0	0	0	0	0	0	0
37	Associação Brasileira de Agricultura Bionadinâmica	0	35	0	0	29	0	64
38	Associação de Defesa do Meio Ambiente Vale Verde	0	0	0	40	50	0	90
39	Associação de Reposição Florestal do Pardo Grande - Verde Tambaú	0	0	0	0	38	61	99
40	Associação do Município de Lagamar para a Proteção à Natureza	0	0	95	0	0	0	95
41	Associação do Amigos do Parque São Bartolomeu/Pirajá	0	30	0	0	40	20	90
42	Associação dos Catadores de Materiais Recicláveis de Lavras	0	20	0	0	70	0	90
43	Associação dos Protetores do Mar - ONG Guardiões do Mar	0	20	0	75	5	0	100
44	Associação Flora Brasil	0	0	0	0	0	0	0
45	Associação Global de Desenvolvimento Sustentado - AGDS	0	0	0	0	76	0	76
46	Associação Holística de Participação Comunitária e Ecológica - AHPCE	0	50	30	20	0	0	100
47	Associação Instituto Papel Solidário	0	0	10	5	55	0	70
48	Associação Mata Ciliar	10	0	0	40	30	0	80
49	Associação Mucky de Proteção aos Primatas	21	0	0	46	0	0	67
50	Associação Oisca Brasil	0	0	0	20	40	0	60
51	Associação para Proteção da Mata Atlântica do Nordeste	0	20	0	79	0	0	99
52	Associação Paraibana dos amigos da Natureza - APAN	0	0	0	0	0	0	0
53	Associação pelo Meio Ambiente de Juiz de Fora	40	0	0	0	0	0	40
54	Associação Plantas do Nordeste - APNE	0	80	15	5	0	0	100
55	Associação Terceira Via	0	70	10	0	18	0	98
56	Associação Viva Bicho de Proteção aos Animais - AVIB PRABC	0	45	0	0	15	0	60
57	Associação Viva o Centro	0	0	0	0	0	0	0
58	Assu - Ubatuba	0	50	0	25	0	0	75
59	Aventureiros Água	0	0	0	0	0	0	0
60	Centro de Asses. Aos Trabalhadores e Inst. Não Gov. Alternativas - CAAT	7	0	0	8	0	0	15

ONGS	Tabela Qualitativa de Origem de Recursos						
	Doações Internacionais	Convênio com Governos	Convênios Internacionais	Convênios com Empresas	Vendas de Serviços	Outros	Total
61 Centro de Desenvolvimento Agroecológico Sabiá	0	64	11	23	2	0	100
62 Centro de Habilitação e Apoio ao Pequeno Agricultor de Araripe - Chapada	0	75	0	25	0	0	100
63 Centro de Pesquisas Ambientais do Nordeste - CEPAN	70	10	0	20	0	0	100
64 Centro de Realizações Sociais e Ecológicas Vida Nordeste	0	20	0	30	8	0	58
65 Clube de Observadores de Aves do Vale Europeu	0	0	0	0	0	0	0
66 Comunidade Educacional de Pirenópolis - COEPI	0	80	0	8	0	0	88
67 Conservação Internacional - CI Brasil	55	4	0	0	1	0	60
68 COPATI - Consórcio para Proteção Ambiental da Bacia do Rio Tabagi	0	0	0	100	0	0	100
69 Egos do Vitória - Educação e Gestão Ambiental	0	0	0	0	0	0	0
70 Elo Ambiental	20	80	0	0	0	0	100
71 Floresta Brasil	0	0	0	0	70	10	80
72 Fundação Amazonas Sustentável	0	1	2	90	0	0	93
73 Fundação Biodiversitas para a Conservação da Divers. Biológica	20	50	0	25	0	0	95
74 Fundação Espaço Eco	0	0	0	0	0	100	100
75 Fundação Gaia	0	0	0	0	70	0	70
76 Fundação Museu do Homem Americano - FUNDHAM	0	20	0	0	10	0	30
77 Fundação SOS Mata Atlântica	0	0	0	51	1	8	60
78 Grupo de Ação Verde - GAV	0	0	0	0	0	0	0
79 Grupo de Desenvolvimento Humano e Ambiental Instituto Goiamum	0	0	0	0	0	39	39
80 Grupo de Estudos e Conscientização Ambiental - GECA	0	0	0	0	0	30	30
81 Grupo de Interesse Ambiental - GIA	0	0	0	40	40	10	90
82 Grupo Dispersores	0	50	0	3	5	40	98
83 IFF - Instituto Fábrica de Florestas	0	0	0	30	30	0	60
84 IMAZON	56	0	0	0	6	0	62
85 Instituto Ambiental ECOSUL	0	30	0	20	0	0	50
86 Instituto Arara Azul	3	20	0	50	7	0	80
87 Instituto Baraeté	0	0	0	0	1	0	1
88 Instituto Bióleo de Desenvolvimento Sustentável	0	20	0	30	35	0	85
89 Instituto Biotrópicos	0	25	20	40	15	0	100
90 Instituto Brasil Central - IBRACE	0	0	80	0	0	17	97

ONGS		Tabela Qualitativa de Origem de Recursos						Total
		Doações Internacionais	Convênio com Governos	Convênios Internacionais	Convênios com Empresas	Vendas de Serviços	Outros	
91	Instituto Conservação Marinha do Brasil	0	70	0	7	3	0	80
92	Instituto Costa Brasilis - Desenvolvimento Sócio Ambiental	10	40	0	50	0	0	100
93	Instituto Cultural e Ecológico Lagoa Viva - ICELV	0	0	0	0	20	0	20
94	Instituto de Conservação e Des.Sustentável do Amazonas	63	0	0	0	0	0	63
95	Instituto de Ecologia Social Carnaúba - IESC	30	0	68	1	0	0	99
96	Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia - IPAM	70	20	0	10	0	0	100
97	Instituto de Pesquisa da Mata Atlântica - IPEMA	0	60	0	19	0	0	79
98	Institutos de Pesquisas Ecológicas - IPE	34	7	0	44	0	0	85
99	Instituto de Reciclagem do Adolescente	0	20	0	10	40	0	70
100	Instituto Ecofuturo	0	0	0	40	60	0	100
101	Instituto Ekko Brasil	20	0	0	79	0	0	99
102	Instituto Ekos Brasil	0	0	20	0	80	0	100
103	Instituto Floravida	25	24	0	0	1	0	50
104	Instituto Floresta Viva	20	35	5	6	5	0	71
105	Instituto GEA - Ética e Meio Ambiente	0	0	0	97	0	0	97
106	Instituto Guatambu de Cultura - IGC	0	0	0	90	0	0	90
107	Instituto Maramar para a Gestão Responsável Costeira e Marinha	0	20	0	60	20	0	100
108	Instituto Nacional de Tecnologia e Uso Sustentável - INNATUS	0	0	0	95	0	0	95
109	Instituto Oca Brasil	95	5	0	0	0	0	100
110	Instituto Pacto Amazônico	60	0	0	20	0	0	80
111	Instituto Sociedade, População e Natureza - ISPN	90	0	0	0	5	0	95
112	Instituto Socioambiental - ISA	67	6	0	0	1	0	74
113	Instituto Trata Brasil	0	0	0	8	0	0	8
114	Instituto Verde Escola	0	16	1	21	0	59	97
115	Instituto Viver Sorocaba	0	0	0	100	0	0	100
116	Mata Nativa - MN	0	30	0	10	5	0	45
117	Mater Natura - Instituto de Estudos Ambientais	0	50	0	33	16	0	99
118	Mongue Proteção ao Sistema Costeiro	0	0	0	0	0	0	0
119	Movimento Verde de Paracatu - MOVER	0	0	0	0	10	0	10

ONGS		Tabela Qualitativa de Origem de Recursos						Total
		Doações Internacionais	Convênio com Governos	Convênios Internacionais	Convênios com Empresas	Vendas de Serviços	Outros	
121	Núcleo de Desenv. Em Estudos Sócio-Ambientais do Maranhão - NUDESA	0	0	0	0	0	0	0
122	Organização Ambientalista Amainan Brasil	0	5	0	0	5	0	10
123	Organização Bio - Bras	0	60	0	20	20	0	100
124	Organização Não Governamental Leão	0	0	0	0	70	0	70
125	Organização para Conservação do Meio Ambiente - ECO	70	0	0	0	0	0	70
126	Organização Verde Brasil - OVB	0	0	0	0	0	0	0
127	Projeto Metamorfose	0	0	0	0	0	0	0
128	Projeto Pérola	0	95	0	5	0	0	100
129	Projeto Semente	0	0	0	0	30	0	30
130	REBIA - Rede Brasileira de Informação Ambiental	0	0	0	0	100	0	100
131	Rede de Cooperação para Sustentabilidade - Catalisa	0	99	0	0	0	0	99
132	Rede Nacional de Combate ao Tráfico de Animais Silvestres - RENCITAS	42	0	0	0	3	0	45
133	Reserva Ecoserrado Brasil	0	0	0	0	2	0	2
134	Sociedade de Est. Contemp. - Comissão Contra Ench. Rio Iguaçu	0	0	0	0	0	0	0
135	Sociedade de Pesquisa em Vida Selvagem e Educação Ambiental - SPVS	18	4	0	78	0	0	100
136	Sociedade Ecologica Amigos do Embu - SEAE	0	20	0	0	0	0	20
137	Sociedade Humana Despertar - SHD	0	91	0	2	6	0	99
138	Sociedade para Conservação das Aves do Brasil - SAVE Brasil	10	20	4	60	1	0	95
139	Sociedade Sinhá Laurinha	0	0	0	100	0	0	100
140	Sustentarte	30	0	0	60	10	0	100
141	The Nature Conservancy - TNC	91	0	0	0	0	0	91
142	UNAVALE	0	92	0	8	0	0	100
143	Verde Vida Programa Oficina Educativa	0	0	0	0	91	0	91
144	WWF Brasil	81	0	4	8	0	7	100

ANEXO B- RESOLUÇÃO CFC Nº 1409/12**RESOLUÇÃO CFC N.º 1.409/12**

*Aprova a ITG 2002 – Entidade sem
Finalidade de Lucros.*

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a Interpretação ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros.

Art. 2º Revogar as Resoluções CFC n.ºs 837/99, 838/99, 852/99, 877/00, 926/01 e 966/03, publicadas no D.O.U., Seção I, de 2/3/99, 2/3/99, 25/8/99, 20/4/00, 3/1/02 e 4/6/03, respectivamente.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012.

Brasília, 21 de setembro de 2012.

Contador **Juarez Domingues Carneiro**
Presidente

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
ITG 2002 – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS**

Índice	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 7
RECONHECIMENTO	8 – 21
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	22 – 25
CONTAS DE COMPENSAÇÃO	26
DIVULGAÇÃO	27
APÊNDICE A	

Objetivo

1. Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.

Alcance

2. A entidade sem finalidade de lucros pode ser constituída sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical.
3. A entidade sem finalidade de lucros pode exercer atividades, tais como as de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.
4. Aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação. Aplica-se também a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação.

5. Não estão abrangidos por esta Interpretação os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória, para o exercício legal da profissão.
6. Esta Interpretação aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.
7. Esta Interpretação aplica-se também à entidade sindical, seja confederação, central, federação e sindicato; a qualquer associação de classe; às outras denominações que possam ter, abrangendo tanto a patronal como a de trabalhadores.

Reconhecimento

8. As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o regime contábil de competência.
9. As doações e subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.
10. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
11. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, deve ser em conta específica do passivo.
12. As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.
13. Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.

14. A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.
15. O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.
16. O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.
17. Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral.
18. A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social.
19. O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro.
20. Aplica-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável.
21. Na adoção inicial desta Interpretação e da NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS completas), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído (*deemed cost*) de que trata a ITG 10.

Demonstrações contábeis

22. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.
23. No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.

24. Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.
25. Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

Contas de compensação

26. Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar em conta de compensação transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para a melhor evidência contábil.

Divulgação

27. As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:
 - (a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
 - (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
 - (c) a renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse;
 - (d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
 - (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
 - (f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;
 - (g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
 - (h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;
 - (i) informações sobre os seguros contratados;
 - (j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
 - (k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;
 - (l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;

- (m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
- (n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

APÊNDICE A – EXEMPLOS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

Apresentam-se exemplos de demonstrações contábeis mencionadas nesta Interpretação, cujo objetivo é auxiliar os preparadores para divulgação das informações contábeis e financeiras das entidades sem finalidade de lucros. A entidade pode alterar e incluir contas para atender às especificidades da entidade, inclusive agregar contas similares para fins de divulgação das demonstrações contábeis, sempre que entender ser necessário. O Apêndice acompanha, mas não faz parte da Interpretação.

I. BALANÇO PATRIMONIAL

	20x1	20x0
ATIVO		
Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa		
Banco C/Movimento – Recursos sem Restrição		
Banco C/Movimento – Recursos com Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição		
Créditos a Receber		
Mensalidades de Terceiros		
Atendimentos Realizados		
Adiantamentos a Empregados		
Adiantamentos a Fornecedores		
Recursos de Parcerias em Projetos		
Tributos a Recuperar		
Despesas Antecipadas		
Estoques		
Produtos Próprios para Venda		
Produtos Doados para Venda		
Almoxarifado / Material de Expediente		
Não Circulante		
Realizável a Longo Prazo		
Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição		
Valores a Receber		
Investimentos		
Investimentos Permanentes		
Imobilizado		
Bens sem Restrição		
Bens com Restrição		
(-) Depreciação Acumulada		
Intangível		
Direitos de Uso de Softwares		
Direitos de Autor e de Marcas		
(-) Amortização Acumulada		

	20x1	20x0
PASSIVO		
Circulante		
Fornecedores de bens e serviços		
Obrigações com Empregados		
Obrigações Tributárias		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
Não Circulante		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar		
Patrimônio Líquido		
Patrimônio Social		
Outras Reservas		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Superávit ou Déficit Acumulado		

II. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO

	20x1	20x0
RECEITAS OPERACIONAIS		
Com Restrição		
Programa (Atividades) de Educação		
Programa (Atividades) de Saúde		
Programa (Atividades) de Assistência Social		
Programa (Atividades) de Direitos Humanos		
Programa (Atividades) de Meio Ambiente		
Outros Programas (Atividades)		
Gratuidades		
Trabalho Voluntário		
Rendimentos Financeiros		
Sem Restrição		
Receitas de Serviços Prestados		
Contribuições e Doações Voluntárias		
Ganhos na Venda de Bens		
Rendimentos Financeiros		
Outros Recursos Recebidos		
CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS		
Com Programas (Atividades)		
Educação		
Saúde		
Assistência Social		
Direitos Humanos		
Meio Ambiente		

Gratuidades Concedidas		
Trabalho Voluntário		
RESULTADO BRUTO		
DESPESAS OPERACIONAIS		
Administrativas		
Salários		
Encargos Sociais		
Impostos e Taxas		
Aluguéis		
Serviços Gerais		
Manutenção		
Depreciação e Amortização		
Perdas Diversas		
Outras despesas/receitas operacionais		
OPERAÇÕES DESCONTINUADAS (LÍQUIDO)		
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO		

Observações:

- 1) As despesas administrativas se referem àquelas indiretas ao programa (atividades);
- 2) As gratuidades e o trabalho voluntário devem ser demonstrados por programa (atividades) em Nota Explicativa.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

1. Método Direto	20x1		20x0	
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais				
Recursos Recebidos				
Entidades Governamentais	3,00		2,00	
Entidades Privadas	3,00		1,00	
Doações e Contribuições Voluntárias	1,00		1,00	
Próprios	1,00		2,00	
Rendimentos Financeiros	1,00		1,00	
Outros	1,00		1,00	
Pagamentos Realizados				
Aquisição de bens e Serviços – Programas (Atividades) Executados	(3,00)		(2,00)	
Salários e Encargos Sociais do Pessoal Administrativo	(1,00)		(1,00)	
Contribuições Sociais, Impostos e Taxas	(0,00)		(0,00)	
Outros Pagamentos	(1,00)		(1,00)	
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais		5,00		4,00
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento				
Recursos Recebidos pela Venda de Bens	1,00		2,00	
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados	1,00		1,00	
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo	(3,00)		(4,00)	

(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento		(1,00)		(1,00)
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento				
Recebimentos de Empréstimos	1,00		3,00	
Outros Recebimentos por Financiamentos	1,00		1,00	
Pagamentos de Empréstimos	(2,00)		(2,00)	
Pagamentos de Arrendamento Mercantil	(2,00)		(3,00)	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Financiamento		(2,00)		(1,00)
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		2,00		2,00
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		3,00		1,00
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		5,00		3,00

2. Método Indireto	20x1		20x0	
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais				
Superávit (Déficit) do Período	1,00		1,00	
Ajustes por:				
(+) Depreciação	1,00		1,00	
(+) Amortização	1,00		1,00	
(+) Perda de Variação Cambial	1,00		0,00	
(-) Ganho na Venda de Bens do Imobilizado	(1,00)		(1,00)	
Superávit (Déficit) Ajustado		3,00		2,00
Aumento (Diminuição) nos Ativos Circulantes				
Mensalidades de Terceiros	2,00		3,00	
Atendimentos Realizados	4,00		3,00	
Adiantamentos a Empregados	(1,00)		(1,00)	
Adiantamentos a Fornecedores	(1,00)		(1,00)	
Recursos de Parcerias em Projetos	(1,00)		(1,00)	
Tributos a Recuperar	1,00		1,00	
Despesas Antecipadas	(1,00)		(1,00)	
Outros Valores a Receber	2,00	5,00	1,00	4,00
Aumento (Diminuição) nos Passivos Circulantes				
Fornecedores de bens e serviços	(3,00)		(2,00)	
Obrigações com Empregados	(2,00)		(1,00)	
Obrigações Tributárias	(1,00)		(1,00)	
Empréstimos e Financiamentos a Pagar	4,00		3,00	
Recursos de Projetos em Execução	(2,00)		(1,00)	
Recursos de Convênios em Execução	(1,00)		(1,00)	
Subvenções e Assistências Governamentais	3,00		2,00	
Outras Obrigações a Pagar	(1,00)	(3,00)	(1,00)	(2,00)
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais		5,00		4,00
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento				
Recursos Recebidos pela Venda de Bens	1,00		2,00	
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados	1,00		1,00	
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo	(3,00)		(4,00)	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento		(1,00)		(1,00)
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento				

Recebimentos de Empréstimos	1,00		3,00	
Outros Recebimentos por Financiamentos	1,00		1,00	
Pagamentos de Empréstimos	(2,00)		(2,00)	
Pagamentos de Arrendamento Mercantil	(2,00)		(3,00)	
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Financiamento		(2,00)		(1,00)
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		2,00		2,00
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		3,00		1,00
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		5,00		3,00

III. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Em 31/12/20x1

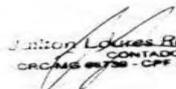
	Patrimônio Social	Outras Reservas	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Superávit / Déficit	Total do Patrimônio Líquido
Saldos iniciais em 31.12.20x0	X	-	-	X	X
Movimentação do Período					
Superávit / Déficit do Período				X	X
Ajustes de Avaliação Patrimonial			X		X
Recursos de Superávit com Restrição		X		(X)	-
Transferência de Superávit de Recursos sem Restrição	X			(X)	-
Saldos finais em 31/12/20x1	X	X	X	-	X

ANEXO C- DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ONGS AMBIENTAIS

1. Associação Amigos de Icarambi

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM 31/12/2012	
ASSOCIAÇÃO AMIGOS DE ICARAMBI	
CNPJ : 03.412.130/0001-20	
RECEITAS DE DOAÇÕES DIVERSAS.....	198.629,81
DESPESAS ADMINISTRATIVAS.....	(184.526,53)
RESULTADO DO EXERCÍCIO.....	14.103,28

JAILTON LOURES DA ROCHA / MASTERING SOFTWARES / Mastering Informática


Jailton Loures Rocha Júnior
 CONTADOR
 CRCMG 68.739 - CPF 028.704.766-00

ASSOCIACAO AMIGOS DE ICARAMBI		Pág.: 1/0002	
CNPJ : 03.412.130/0001-20			
BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31/12/2012			
ATIVO		PASSIVO	
ATIVO CIRCULANTE		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
DISPONÍVEL		CAPITAL E RESERVAS	
CAIXA	76.176,57	RESULTADO DO EXERCÍCIO	14.103,28
BANCO ITAÚ S/A	1,00	TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	14.103,28
BANCO BRASILEIRO DE DESCONTOS S/A	77,00		
TOTAL ATIVO CIRCULANTE	76.254,57	TOTAL DO PASSIVO	299.535,32
ATIVO PERMANENTE			
ATIVO IMOBILIZADO			
TERRENS	90.000,00		
MÓVEIS E UTENSÍLIOS	82.789,33		
VEÍCULOS	31.500,00		
CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO	10.043,29		
TOTAL ATIVO PERMANENTE	224.332,62		
TOTAL DO ATIVO	299.535,32		

RECOMENDAMOS A EXATIDÃO DO PRESENTE BALANÇO PATRIMONIAL, REALIZADO EM 31/12/2012, ESTANDO DE ACORDO COM A DOCUMENTAÇÃO ENVIADA À CONTABILIDADE, SOMANDO TANTO NO ATIVO COMO NO PASSIVO O VALOR TOTAL DE R\$ 299.535,32 (R\$ 299.535,32) MIL E 32 CENTAVOS.

Rosário, 14 de Janeiro, 71 de Dezembro de 2013

ASSOCIACAO AMIGOS DE ICARAMBI ROSEMARY LE BRETON CPF: 852.628.674-72	 JAILTON LOURES DA ROCHA JÚNIOR - CONTADOR CRCMG 68.739 JAILTON LOURES DA ROCHA JÚNIOR CONTADOR R. S. 242 68.739 - CPF 028.704.766-00
--	--