

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

José Roberto da Silva

Avaliação da Sustentabilidade Financeira de Entidades de
Assistência Social

MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

SÃO PAULO
2010

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

José Roberto da Silva

Avaliação da Sustentabilidade Financeira de Entidades de
Assistência Social

MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do Título de MESTRE em Administração, na área de concentração Organização e Recursos Humanos, sob a orientação do Prof. Dr. Luciano Antônio Prates Junqueira.

SÃO PAULO

2010

Errata

Folha	Linha	Onde se lê	Leia-se
3	26	comporiam	Compõem
6	29	propomos	se propõe
10	09	(não remunerada)	(Gráfico 1)
12	19	proposta	proposta por
19	15	oferecer	obter
31	34	vai acontecer	aconteceu
60	32	são ineficientes	utilizam este mecanismo
70	29	O maior bureau	um dos maiores
71	04	balanço	balanço patrimonial
71	20	podemos observar	observa-se
71	28	Se compararmos	comparando-se
74	22	abaixo relacionados	relacionados na tabela 5
88	19	abaixo	a seguir
90	07	podemos notar	nota-se
111	07	encontramos	existem
111	15	Temos que considerar	Considera-se
118	28	SEM	SEN

Banca Examinadora:

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que sempre foi meu melhor amigo e concedeu-me, além da vida, a capacidade de lutar pelos meus sonhos e atingir meus objetivos.

A minha família, em especial minha esposa Elisete, pelo amor incondicional, com quem sempre pude contar em todos os momentos, principalmente nas decisões mais difíceis.

Aos meus professores, pelo conhecimento adquirido.

Ao meu querido orientador Professor Dr. Luciano Antônio Prates Junqueira, por acreditar na realização deste trabalho ao qual sempre se mostrou presente e envolvido, que, com sua experiência, conhecimento e apoio, tanto acrescentou não só a este projeto, como também a minha vida pessoal.

A Serasa Experian, que disponibilizou os dados necessários para a realização deste trabalho, pela magnitude do trabalho oferecido à sociedade e pela oportunidade de conhecer uma realidade até então distante aos meus olhos.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram de alguma maneira para que eu conseguisse vencer mais esta etapa da vida.

Com o tempo, os
conceitos mudam...
os sonhos mudam...
os planos mudam...
a vida muda...
Mas não se mudam
princípios e valores...
Mudei e continuo igual...
Assim é o ser humano:
tão coerente em suas
contradições...

Jacky Correia

José Roberto da Silva

Avaliação da Sustentabilidade Financeira de Entidades de Assistência Social

Resumo

Este estudo tem como objetivo avaliar a sustentabilidade financeira das entidades do Terceiro Setor, especificamente as entidades de Assistência social. A pesquisa é de natureza quantitativa. Os dados utilizados são originários do banco de dados da Serasa Experian, composto de 577 entidades que possuem pelo menos um balanço ou balancete.

Os dados foram analisados por meio da utilização do Microsoft Office Access; para isso, foram definidos 19 indicadores financeiros, elaborados a partir dos dados dos balanços das entidades e que permitiu a classificação das entidades. Com os indicadores, foi avaliada a sustentabilidade e as principais características, considerando a região em que atuam e a atividade que exercem. Nem todas as entidades possuíam todos os dados definidos nos indicadores, por isso, nem todas as entidades foram avaliadas. Na análise dos indicadores de gestão ficou evidenciado que nem todas as entidades divulgam as informações sobre aspectos relacionados à gestão e transparência. A existência da informação pode melhorar o desempenho da entidade, depende da sua qualidade. A principal característica observada nas entidades é a baixa preocupação com a divulgação das informações, o que prejudica a transparência e dificulta a busca de recursos para garantir a sustentabilidade. Nesse sentido o principal desafio das entidades de Assistência social é melhorar e profissionalizar a gestão.

PALAVRAS-CHAVE: Sustentabilidade; indicadores; transparência e gestão

José Roberto da Silva

Avaliação da Sustentabilidade Financeira de Entidades de Assistência Social

Abstract

This study aims to evaluate the financial sustainability of Third Sector entities, especially entities of Social Assistance. The research is guided by quantitative nature. The data used originate from the database of Serasa Experian Company, that is composed of 577 organizations with at least one balance sheet or trial balance.

The data were analyzed by using Microsoft Office Access, and for that, it has been identified 19 financial indicators, drawn from the balance sheets of entities, which enabled the classification of the entities. With that indicators, it was evaluated the sustainability and the key features, considering the region where they operate and the activity they practice. Not all the entities had all the information defined in the indicators, so not all the entities have been evaluated. In the analysis of management indicators became evident that not all entities disseminate information on issues related to management and transparency. The existence of information can improve the performance of the entity, depending on its quality. The main feature observed in the structures is the low concern for the dissemination of information, which reduces transparency and makes it difficult to search for resources to ensure sustainability. In this sense, the main challenge of Social Assistance is to improve and professionalize the management.

KEY WORDS: sustainability, indicators, transparency, management

Tabelas

Tabela 1: Contas de Balanço Específicas de Entidades do Terceiro Setor.....	59
Tabela 2: Contas de Resultado	60
Tabela 3: Entidades de Assistência Social cadastradas no banco de dados da Serasa e que apresentam pelo menos 1(um) balanço.....	71
Tabela 4: Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos segundo as Regiões e Unidades da Federação.....	72
Tabela 5: Indicadores	81
Tabela 6: Regras de Pontuação	82
Tabela 7: Template	85
Tabela 8: Cálculos das Contas	85
Tabela 9: Pontos em cada indicador	86
Tabela 10: Grupo de Escores	87
Tabela 11: Distribuição dos indicadores Percentis e Quartis.....	89
Tabela 12: Formas de Captação	91
Tabela 13: Certificado das Entidades	92
Tabela 14: Projetos.....	93
Tabela 15: Doadores	94
Tabela 16: Quantidade de usuários.....	95
Tabela 17: Voluntários.....	96
Tabela 18: Funcionários	97
Tabela 19: Análise de Escores	98
Tabela 20: Escores das Entidades do Estado de São Paulo.....	99
Tabela 21: Entidades por Região do Brasil	101
Tabela 22: Entidades de Assistência Social por tipo de atividade	106

Gráficos

Gráfico 1: Número de Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins lucrativos segundo regime de contratação	10
Gráfico 2: Número de Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos segundo inscrição no Conselho de Assistência Social	22
Gráfico 3: Número de Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos, segundo âmbito de atuação da entidade	29
Gráfico 4: Principais Organizações que articulam parcerias com as Entidades de Assistência Social Sem Fins Lucrativos para a complementação de seus serviços	30
Gráfico 5: Distribuição de Escores	98

Sumário

Introdução.....	1
Capítulo I – Referencial Teórico.....	8
1.1. Terceiro Setor	8
1.2. Marco Legal das Entidades Sem Fins Lucrativos no Brasil	17
1.3. Política Social e o Terceiro Setor	24
1.4. Sustentabilidade.....	36
1.5 <i>Accountability</i> e Transparência nas Entidades do Terceiro Setor	49
1.5.1 Relatório de Atividades	55
1.5.2 Informações Bancárias	56
1.5.3 Inventário Patrimonial	56
1.5.4 Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica	56
1.5.5 Relatório Anual de Informações Sociais – RAIS	56
1.5.6 Parecer do Conselho Fiscal	57
1.5.7 Parecer e Relatórios de Auditores Independentes.....	57
1.5.8 Demonstrações Contábeis como instrumento de transparência	57
1.6. Avaliação de Desempenho	67
Capítulo II – Metodologia.....	70
Capítulo III – Resultados da Pesquisa.....	88
3.1. Análise Descritiva das Variáveis e dos Indicadores.....	88
3.2. Análise dos Indicadores de Gestão das Entidades	90
3.3. Análise dos Escores.....	98
3.4. Características das Entidades de Assistência Social por Escores.....	99
3.5. Características das Entidades de Assistência Social por Região	101
3.6. Características das Entidades de Assistência Social por Tipo de Atividade	105
Considerações finais	108
Bibliografia.....	114

INTRODUÇÃO

As entidades de assistência social brasileiras enfrentam uma série de dificuldades, notadamente na obtenção de recursos financeiros, necessários para a continuidade dos objetivos sociais propostos em suas missões.

De maneira geral, os debates e discussões que norteiam este tema dizem respeito principalmente ao despreparo dos profissionais na administração das entidades, na condução dos projetos sociais e na falta de informações aos diversos públicos que, de alguma forma, interessam-se pela causa social.

Neste sentido, faz-se necessário o estabelecimento de mecanismos de avaliação do desempenho, com informações claras e transparentes capazes de direcionar os escassos recursos destinados pela sociedade e pelo governo.

As entidades precisam se organizar da maneira mais simples possível, porém, respeitando as leis e produzindo controles capazes de facilitar a administração e mostrar ao público sua imagem idônea, séria e comprometida com a sociedade.

A importância do estudo sobre as Organizações do Terceiro Setor faz-se mais presente em um momento de redefinição do papel destes atores sociais. Questões relacionadas à sobrevivência dessas entidades, bem como à profissionalização da gestão de seus recursos, surgem como desafios aos profissionais e estudiosos do setor.

No plano organizacional, o principal desafio consiste em alcançar a eficiência, a eficácia e a efetividade nas ações, visando à perpetuidade organizacional, i.e., à sustentabilidade.

Para alcançar a sustentabilidade e, simultaneamente, maximizar o benefício social de sua atuação, as organizações, obrigatoriamente, devem prestar contas a alguém, isto é, serem avaliadas de forma sistemática, com a possibilidade de aplicação de indicadores, com a utilização de variáveis.

O ato de fornecer ao público e aos investidores informações suficientes para que estes possam se posicionar representa uma prática cada vez mais necessária no ambiente do Terceiro Setor.

O cotidiano das organizações do Terceiro Setor é envolvido por deficiências nos sistemas de controle (contábeis e administrativos), e isso confirma a percepção

de que o problema que afeta o setor é eminentemente administrativo, ou seja, competência de gestão.

O Terceiro Setor nacional passa por um momento de profunda transição de seu modelo assistencialista de atuação para um modelo que contempla a auto-sustentação como necessidade principal (NEDER,1995). Uma profissionalização de sua gestão se faz necessária para lidar com questões antes restritas aos agentes de mercado como, por exemplo, a competição crescente de recursos (dinheiro, voluntários), a busca por novos parceiros, a gestão das parcerias e a necessidade de trabalhar a imagem da organização para um público maior que aquele atendido.

É preciso que se estabeleçam as diferenças entre as organizações econômicas e as de Terceiro Setor, e é importante ressaltar que não é possível fazer uma simples transferência das teorias administrativas e organizacionais para a realidade do Terceiro Setor. Tradicionalmente, a teoria organizacional oferece uma abordagem economicista dos comportamentos e da estrutura encontrada ou desenhada. E essa visão da organização restringe e deforma a nossa compreensão da realidade social (GUERREIRO RAMOS,1981).

Por não estarem organizadas em função de uma lógica econômica, de lucro e poder, e sim em função de uma lógica substantiva onde também existe poder, faz-se necessária a reflexão e a construção de um novo arcabouço teórico, para que o caráter associativo dessas organizações não seja destruído ao tentar-se profissionalizar sua gestão. As teorias organizacionais presentes não distinguem entre *“a racionalidade substantiva e a instrumental tanto quanto entre o significado formal da organização”* (GUERREIRO RAMOS, 1981, p.121). Para Gohn (2005), as atuais políticas neoliberais deram espaço ao desenvolvimento da economia informal, flexibilizando o papel do Estado na oferta dos serviços públicos, que passa a atuar como gestor e controlador dos recursos, e a transferir responsabilidades para organizações da sociedade civil, via programas de parcerias em projetos e programas sociais com as ONGs.

Para Landim (2003, p.112), “Terceiro Setor” é mais um termo importado que começou a ser utilizado no Brasil para designar fenômenos e questões referidas a um universo da sociedade civil:

Non profit, third sector, independent sector, voluntary sector, charities, economie sociale, associations humanitaires. São várias as expressões empregadas para designar essas organizações correlatas às suas diversidades; (...) O pano de fundo dessa descoberta é global, compreendendo fenômenos também diversificados como a redefinição do papel do Estado e a predominância da lógica de mercado com suas consequências sociais desastrosas, no quadro do neoliberalismo.

As ações de desenvolvimento do Terceiro Setor no plano Organizacional fundamentam-se na suposição de que a gestão organizacional é o principal ponto fraco do setor e, em decorrência disto, a capacidade e as técnicas em gestão são as principais armas para que este desempenhe plenamente o seu papel esperado.

Dentre os principais problemas decorrentes da falta de identidade organizacional, observa-se a insuficiência de recursos em volume suficiente para a sua operação, o particularismo dos beneficiários, o paternalismo relacionado aos financiadores e o amadorismo, que é o reverso da moeda do voluntariado, decorrente da falta de capacitação dos diferentes atores.

A combinação entre a estrutura organizacional por projetos e as necessidades específicas da gestão do Terceiro Setor trazem diferenças significativas na realidade da sua gestão, que as distinguem de entidades de Mercado e de Estado e, portanto, nos conhecimentos, habilidades, atitudes e valores necessários à gestão destas organizações.

As soluções advindas das novas abordagens sobre Terceiro Setor estariam basicamente ligadas ao mundo da gestão, criando um caminho fácil e rápido para o alcance de metas sociais, equilíbrio financeiro, avaliação precisa de projetos sociais, perenidade organizacional, dentre outras virtudes das políticas públicas.

O ponto de convergência entre as várias organizações que comporiam o Terceiro Setor parecem ser a ausência do lucro como finalidade central em sua orientação gerencial e a objetivação de benefícios para toda a comunidade ou grupos sociais específicos. Sendo assim, são consideradas como Terceiro Setor as organizações que se caracterizam pela não lucratividade como finalidade e que constroem estratégias centradas na busca de melhorias para a comunidade como um todo ou para grupos específicos da população.

Organizações do Terceiro Setor podem desempenhar diversos papéis em sua relação com o Estado, com a sociedade e mesmo com as grandes empresas, dentre os quais estão: (1) Controle da execução de políticas públicas – exigir do governo, empresas e mesmo da sociedade as posturas e propostas inicialmente negociadas

entre eles, o cumprimento das leis, ou então, a adoção de posições condizentes com visões consideradas mais avançadas de organização e convivência social; (2) Execução de políticas públicas – essa parceria entre Estado, empresas privadas, ONGs Internacionais e organizações do Terceiro Setor se constitui a partir de trocas contínuas de recursos financeiros e humanos, conhecimento, tecnologia e informações entre os parceiros.

Não menos problemática pode ser a relação com a iniciativa privada, visto que, muitas organizações que se denominam do Terceiro Setor, como grande parte das fundações, por exemplo, não passam de um braço da empresa junto à sociedade. Nessa relação, algumas definem problemas sociais a atacar e difundem valores, ideias e abordagens que representam mais um desejo da grande empresa do que questões relevantes para a comunidade. É óbvio que a ação social das empresas dificilmente será totalmente desinteressada, mas existe uma distância muito grande entre a empresa obter ganhos com seus projetos sociais e impor seus valores, filosofia e abordagens à comunidade (TEODOSIO, 2000); (3) Execução autônoma de projetos sociais – essa é a forma de atuação mais difícil de ser encontrada em estado puro, visto que as organizações do Terceiro Setor encontram muitas dificuldades para lograr recursos para seu funcionamento, exigindo o estabelecimento de parcerias; (4) Tentativas de influência nos processos decisórios, quer seja o Legislativo ou do Executivo. Percebe-se que o universo do Terceiro Setor é bastante heterogêneo também quanto a sua capacidade de ação.

Uma das competências mais necessárias ao gestor do Terceiro Setor é a capacidade de conhecer e desenvolver todas as possibilidades disponíveis para a obtenção de recursos, de maneira a tê-los em volume suficiente, de forma continuada e sem gerar dependência ou subordinação a alguma fonte individual de financiamento. Estas fontes podem ser filantrópicas ou comerciais, volumosas ou pequenas, pontuais ou de longo prazo; a sustentabilidade financeira se atinge por meio da combinação habilidosa destas fontes.

É de fundamental importância a conscientização, por parte dos gestores das Entidades do Terceiro Setor, acerca da importância do aperfeiçoamento dos controles para, assim, alcançar resultados positivos, captando recursos suficientes.

Dessa forma, uma Organização do Terceiro Setor, para alcançar seus objetivos, sempre precisará de dinheiro e/ou recursos externos. As fontes doadoras, por sua vez, são reduzidas, sofrem assédio de muitas organizações e são

constantemente influenciadas por fatores econômicos, podendo cessar sua contribuição a qualquer momento.

Uma organização do Terceiro Setor, para obter o sucesso desejado, precisa se organizar da maneira mais simples possível, de modo a seguir as leis e procedimentos fiscais, ter em seu quadro pessoas qualificadas e com atuação mais constante, dispor de uma boa rede de relacionamentos/contatos e apresentar um processo de planejamento estruturado.

O processo de idealização deste estudo teve como ponto de partida a busca de novos mecanismos de avaliação de desempenho de entidades do Terceiro Setor no Brasil, vindo a identificar como um de seus principais aspectos a necessidade de informações claras e transparentes sobre estas organizações, que, por sua vez, deveriam, obrigatoriamente, prestar contas a alguém, receber ajuda baseada em valores éticos, demonstrando sua gestão alinhada à missão da organização. Além de respeitar as leis e obedecer a todas as suas obrigações contratuais, as organizações devem fornecer ao público informações suficientes para que este possa se posicionar a seu respeito, principalmente, se esta organização solicita deste público doações, empréstimos e trabalho voluntário. É importante saber quem controla a organização, quais são seus interesses, de onde provêm seus recursos, para que são utilizados. Avaliando, assim, a sustentabilidade das entidades de assistência social.

Malgrado a sua polissemia, o conceito de sustentabilidade será aqui entendido como a capacidade de captar recursos – financeiros, materiais e humanos – de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de modo a perpetuar a organização e permiti-la alcançar seus objetivos. A sustentabilidade não se limita, porém, à capacidade de captação de que uma organização necessita, mas também ao seu emprego de maneira eficiente, de modo a maximizar os resultados alcançados e assegurar que a entidade continuará a contar com o apoio público, podendo informá-lo continuamente, por meio da utilização de indicadores de resultados nos quais os recursos foram alocados. Para isso, algumas perguntas se fazem necessárias: os recursos doados ou alocados foram utilizados de maneira consistente com os objetivos a que se propunham? Estaria a organização financeiramente estável em relação às entradas e saídas de recursos?

Neste processo, é de fundamental importância a capacidade de conhecer e desenvolver mecanismos de captação de recursos de forma continuada e sem

dependência de fontes individuais ou concentradas.

Outro aspecto igualmente relevante é a administração dos recursos humanos das organizações, que devem ser identificados, treinados, estimulados a buscar de maneira consistente e constante os objetivos propostos.

A gestão adequada da sustentabilidade pressupõe uma ampliação da capacidade de comunicação das organizações sociais com todos os seus parceiros atuais e potenciais, bem como o aumento da visibilidade da organização.

A obtenção de recursos das organizações demonstra falta de credibilidade junto ao público, em função de sua pouca transparência e do aumento de organizações concorrendo com os escassos recursos disponíveis.

O processo de avaliação da sustentabilidade pode significar, destarte, uma postura de responsabilidade que se exercita no cotidiano da gestão frente a públicos internos e externos, integrando profundamente a organização social ao grupo social em que se insere. Alguns pontos podem ser repensados pelos gestores das entidades do Terceiro Setor, na medida em que possam facilitar a busca de recursos: criatividade, plano de trabalho, conhecimentos e habilidades administrativas, recursos financeiros, *marketing*, aspectos legais e controle.

Para viabilizar a avaliação e a análise das entidades do Terceiro Setor, é necessário responder a seguinte pergunta: Quais indicadores sociais e financeiros permitem avaliar a sustentabilidade de entidades de assistência social?

A proposta deste estudo é, pois, avaliar a sustentabilidade financeira das organizações do Terceiro Setor, especialmente as entidades de assistência social, utilizando variáveis cadastrais e financeiras existentes no Banco de Dados da Serasa que sinalizem o estágio de sustentabilidade destas organizações, analisando aspectos da gestão dos diversos recursos existentes. E, como objetivos específicos, pretende-se: identificar indicadores financeiros que permitam avaliar a sustentabilidade das entidades de assistência social e elaborar um modelo de análise para avaliar a sustentabilidade das entidades de assistência social.

É à luz desta perspectiva que propomos o desenvolvimento de um modelo de avaliação que estabeleça como objetivo a verificação da sustentabilidade baseada em dados financeiros, fornecendo informações objetivas das entidades para a tomada de decisão do público, relacionadas ao apoio financeiro e às atividades administrativas.

Desta forma, verificar, considerando o modelo proposto, se a quantidade ou se a qualidade das informações pode(m) alterar a avaliação da sustentabilidade.

Vale salientar que este estudo resulta de uma pesquisa realizada a partir de dados cadastrais e financeiros existentes na Base de Dados da Serasa Experian sobre as entidades de assistência social.

Quanto a sua estruturação formal, a dissertação está organizada da seguinte maneira: na introdução, menciona-se o contexto do estudo, complementado pelo problema, pela justificativa e pelos objetivos propostos.

O capítulo inaugural busca discutir o Terceiro Setor, o marco legal das entidades sem fins lucrativos no Brasil, bem como propõe relacionar a política social e o Terceiro Setor, a partir de uma abordagem sobre sustentabilidade e a transparência nas entidades do Terceiro Setor.

Por sua vez, o segundo capítulo, apresenta a metodologia da pesquisa, contemplando uma abordagem sobre o método, a natureza, a descrição dos dados e dos indicadores sugeridos, bem como das técnicas estatísticas utilizadas. Já o terceiro capítulo busca apresentar e analisar os dados da pesquisa. Por fim, a última seção da dissertação é dedicada à exposição de suas considerações finais.

CAPÍTULO I – REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo tem o propósito de abordar os conceitos e as características do Terceiro Setor, com o objetivo de contextualizar as entidades de assistência social. Em seguida, abordará o marco legal das entidades sem fins lucrativos no Brasil, as relações entre as políticas sociais e o Terceiro Setor, os conceitos de sustentabilidade e, por fim, os aspectos relacionados à transparência.

1.1 TERCEIRO SETOR

Os movimentos associativos tiveram origem nos séculos XVI e XVII, inicialmente com caráter religioso ou político. Essa situação variou pouco durante os séculos seguintes, pelo menos até os anos 1900, que é quando começam a surgir as associações patronais e os sindicatos de trabalhadores.

A partir da Segunda Guerra Mundial, profundas transformações políticas, sociais e econômicas geraram mudanças nos centros de poder, revolução nos sistemas de comunicação e aumento da produtividade agrícola e industrial. Essa nova situação também propiciou o aumento da pobreza, da violência, de doenças, da poluição ambiental e de conflitos religiosos, étnicos, sociais e políticos.

Nos anos 1970, sobretudo na América Latina, as organizações da sociedade civil surgiram com expressivo caráter político, atuando fortemente na redemocratização dos países, com ações voltadas para uma política social de desenvolvimento comunitário e para a execução de atividades de assistência e serviços nos campos de consumo, educação de base e saúde, entre outros.

A expressão “Terceiro Setor” é uma tradução do termo inglês *Third Sector*, que também é conhecido como *Nomprofit Sector Organizations* (organizações sem fins lucrativos) e *Voluntary Sector* (setor voluntário). Na Inglaterra, a expressão utilizada é *Charities* (caridades), cuja origem deriva da obrigação religiosa das primeiras ações comunitárias. Outro termo frequentemente utilizado, porém, mais moderno e humanista, é *Philantropy*.

Dentre os diversos termos empregados para nomear este tipo de instituição pode-se considerar como mais importantes:

a- *Organizações Não Governamentais ONGs* - O uso deste nome é mais difundido na Europa e nos chamados países do Terceiro Mundo, incluindo o Brasil. Este termo é o mais utilizado pelas agências multilaterais e entidades internacionais de desenvolvimento.

b- *Setor sem fins lucrativos* – Esta é a expressão que aponta uma das características mais universais aceitas para as organizações que compõem o Terceiro Setor: elas não têm finalidade de lucro;

c- *Organizações da Sociedade Civil* – Este termo vem encontrando aceitação em diversas partes do mundo, tanto em função das limitações dos outros nomes, quanto pelo fato de transmitir uma das características mais destacadas deste setor – ser a expressão da sociedade civil, fora do âmbito do Estado e do Mercado.

Valendo-se da expressão “Estrutura/Operacional, Salamon (1997) conceitua o Terceiro Setor como sendo composto por organizações que compartilham cinco atributos:

1-Formais – alguma forma de institucionalização, legal ou não, com um nível de formalização de regras e procedimentos, para assegurar a sua permanência por um período mínimo de tempo, é requerida. Excluem-se do Terceiro Setor os agrupamentos temporários e informais de pessoas.

2-Privadas – mesmo que sua principal fonte de recursos seja o Estado, as organizações do Terceiro Setor não são ligadas de nenhuma forma institucional a governos.

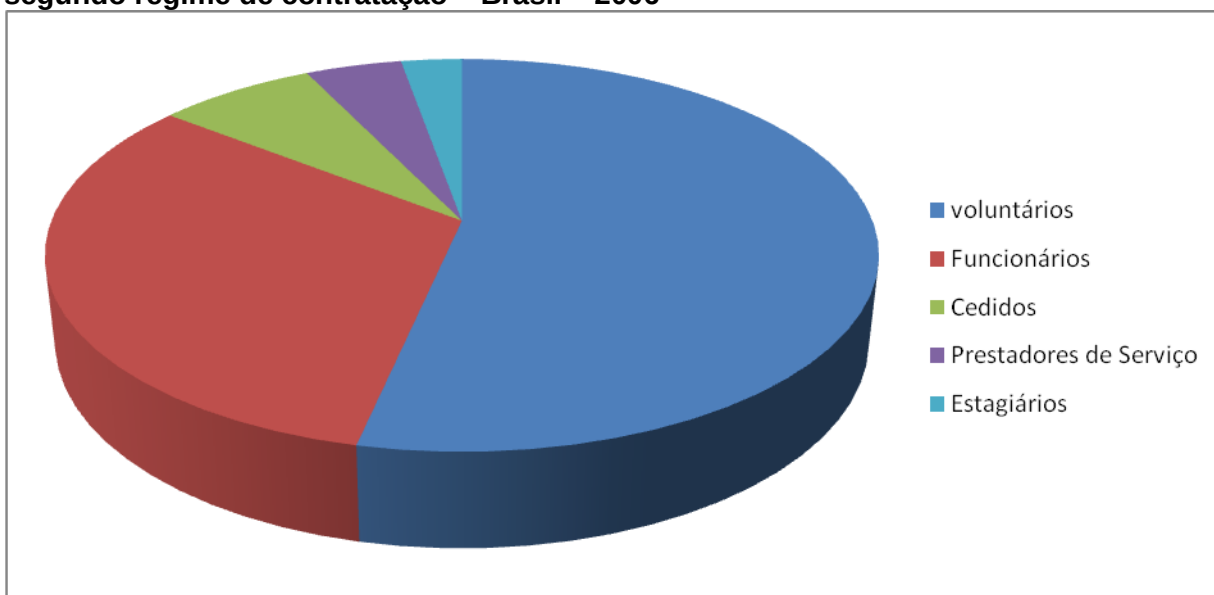
3-Não distribuidoras de lucros – a geração de lucros, em si, não é o aspecto que diferencia as entidades tidas como “sem fins lucrativos”, mas a finalidade que é dada a estes, caso existam. Estas entidades não podem distribuir lucros e dividendos, sob nenhuma forma, aos seus dirigentes. Esta característica do Terceiro Setor é conhecida como *non-distribution constraint*. Contrário à imagem de um setor exclusivamente dependente de doações, deficitário por natureza, o fato é que a geração de lucros, ou excedentes financeiros, frequentemente ocorre, não havendo, isto sim, sua distribuição a acionistas e proprietários: sua renda excedente deve ser reinvestida integralmente na organização ou distribuída sob a forma de salários, para remunerar o trabalho dos profissionais envolvidos.

4-Autônomas – as entidades do Terceiro Setor são controladas externamente, possuindo todos os meios para realizar sua própria gestão. Seu processo decisório e estrutura de direção (governança), são geralmente encabeçados por um conselho,

que pode ser eleito ou nomeado, temporário ou vitalício. A autonomia de fato de uma entidade nem sempre é fácil de aferir, já que existem diversos meios não formais de controlar uma entidade. Estatutariamente, ao menos, a autonomia é uma característica importante do Terceiro Setor, que implica a exclusão de entidades sem fins lucrativos, mantidas e controladas por governos, como fundações de apoio, por exemplo, e aquelas cuja propriedade ou controle é, formalmente, de grupos empresariais: as fundações empresariais.

5-Voluntárias – Um grau significativo do trabalho realizado por estas instituições provém de mão-de-obra voluntária (não remunerada). A proporção do trabalho voluntário varia de organização para organização e segundo a natureza desta.

Gráfico 1 – Número de Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos, segundo regime de contratação – Brasil – 2006



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Gerência Técnica do Censo Demográfico 2006

6-Finalidade pública – Apenas as organizações cujas ações beneficiam um público externo a elas, podem ser consideradas parte do Terceiro Setor.

Fernandes (2002, p.27) define o Terceiro Setor como a combinação resultante de agentes privados orientando suas ações para atingir fins públicos, “*um grande conjunto de organizações e iniciativas privadas (agentes) que visam à produção de bens e serviços públicos (fins)*”, entendidos como não geradores de lucro e que respondem a necessidades coletivas.

Conforme Salamon (1997), o progressivo crescimento do Terceiro Setor ocorre ao final do séc XX, em meio à revolução associativa global. Para o autor,

O crescimento do Terceiro Setor decorre de várias pressões, demandas e necessidades advindas das pessoas, como cidadãos, das instituições e até dos próprios governos. Ele reflete um conjunto nítido de mudanças sociais e tecnológicas, aliado à continua crise de confiança na capacidade do Estado (SALAMON, 1997. p.5).

Na visão de Santos (1998), a heterogeneidade política que caracteriza o Terceiro Setor desde o século XIX é agora potencializada pelo fato de estar a emergir, tanto nos países centrais, como nos periféricos e, conseqüentemente, em contextos sociais e políticos bastante distintos, conforme suas próprias palavras,

A própria unidade de análise desse fenômeno é problemática, pois se nos países centrais o Terceiro Setor parece ser o resultado de forças endógenas identificáveis no espaço nacional, em alguns países periféricos, sobretudo nos menos desenvolvidos, o Terceiro Setor é o efeito local de induções, quando não de pressões ou de interferências internacionais (SANTOS, 1998, p.6)

Na perspectiva analisada por Salamon (1997), o crescimento do Terceiro Setor retrata um conjunto de mudanças sociais e tecnológicas, associado à constante crise de confiança na capacidade do Estado. Ainda de acordo com Salamon, a tendência a limitar o poder do Estado e aumentar o número de ações voluntárias organizadas tem seu âmago na ocorrência de quatro crises e duas mudanças revolucionárias. A primeira crise é a do moderno *Welfare State*, Estado do Bem-Estar Social, diretamente associada às dificuldades dos governos em manter, em níveis aceitáveis, a execução das tarefas sociais. A segunda crise tem origem nas crises do petróleo nos anos 70 e na recessão ocorrida no princípio da década de 80. Por sua vez, a terceira crise ocorreu no início da década de 90, como consequência da grave degradação ambiental promovida ao longo dos anos por países ricos e pobres. Já a quarta e última crise é a do socialismo, ao final dos anos 80, que também influenciou o crescimento do Terceiro Setor. Essas crises são acompanhadas por duas mudanças estruturadas que compõem o cenário que caracteriza a perspectiva de crescimento do Terceiro Setor. A primeira mudança foi a revolução nas comunicações, ocorrida entre os anos de 70 e 80 e a segunda mudança ocorreu durante a década de 70 e início da década de 80, associada ao crescimento econômico que, além de propiciar a melhoria do nível de vida da

população, possibilitou a criação de uma classe média urbana nas regiões mais pobres do mundo.

Entre 1960 e 1970 as Organizações Não Governamentais (ONGS) cresceram na Europa Ocidental, visando promover projetos de desenvolvimento nos países do Terceiro Mundo. Estabelecendo parcerias com vários países e fazendo surgir as ONGS no hemisfério Sul.

No Brasil e na América Latina, também é utilizada a expressão “sociedade civil”, conceito este cuja origem se encontra no século XVIII. Na época, designava um plano intermediário entre o Estado e a natureza pré-social, e, inicialmente, incluía as organizações particulares que interagiam na sociedade – inclusive as empresas e seus negócios – limitados pelos sistemas legais nacionais. A sociedade civil também pode ser entendida como um conjunto de associações e organizações livres, não pertencendo ao Estado e não econômicas que, entretanto, têm comunicação com o campo público e com os componentes sociais.

A seguir, será apresentada uma retrospectiva histórica acerca da Sociedade Civil e do nascimento do conceito de Terceiro Setor no Brasil. A saber, a abordagem abrangerá as seis fases que destacam a trajetória percorrida por entidades fatos relevantes ocorridos no Brasil. Tais fases foram estabelecidas à luz da classificação proposta Rothgiesses (2004):

-A primeira fase desse processo começa na época do Império e estende-se até a Primeira República (1889–1930), com o surgimento da primeira entidade beneficente do País, qual seja, a Irmandade da Misericórdia, sediada na Capitania de São Vicente e criada com o objetivo de atender aos desamparados. Na época, o poder estava concentrado nas mãos da Igreja Católica, que determinava como e onde seriam empregados os recursos financeiros para as obras assistenciais, fossem eles públicos ou privados.

-A segunda fase tem início com a Revolução de 1930 e se estende até 1960. Nela, o poder passou às mãos do Estado, transformando-se ele no único portador do interesse público. A declaração de Utilidade Pública Federal, editada em 1935, pelo então Presidente Getúlio Vargas regulamentava, já em seu artigo primeiro, que as sociedades civis, as associações e as fundações deveriam servir desinteressadamente à coletividade. Essa foi a primeira lei brasileira do gênero.

-A terceira fase enfeixa as décadas de 1960 e 1970, período em que o País vivia sob severa ditadura militar. Nesse cenário repressivo, contrariando o que era esperado,

houve a presença marcante da sociedade civil, criando espaços de reivindicação e de liberdade.

-A quarta fase ocorre a partir dos anos 1970, quando houve o aumento progressivo de ONGs como resultado do fortalecimento da sociedade civil em oposição ao governo autoritário. Nesse período, os fatores que contribuíram para o crescimento do Terceiro Setor, de acordo com Salamon (1997) foram: a crise do bem-estar social, a crise do desenvolvimento, a crise ambiental global, o colapso do socialismo, a terceira Revolução Industrial (em que o avanço da tecnologia foi o responsável pelo aumento da produtividade e, conseqüentemente, pela redução dos postos de trabalho), a revolução das comunicações e o crescimento econômico.

-A quinta fase desenvolve-se ao longo dos anos 1990. Nessa fase, teve origem o Programa Comunidade Solidária, criado no governo Fernando Henrique Cardoso com o propósito de articular, em vários ministérios, os trabalhos sociais. Destaca-se, também, a oficialização, em 1998, da lei do voluntariado. Dentre os termos que marcam essa fase, destacam-se os seguintes: parceria, responsabilidade social, cidadania corporativa e investimento social privado.

-A sexta e última fase coincide com o começo do século XXI, mais precisamente, o ano de 2001, estabelecido pela Organização das Nações Unidas (ONU) como o Ano Internacional do Voluntário. A partir daí, ativistas brasileiros criaram o I Fórum Social Mundial (FSM), em Porto Alegre, como forma de contestação ao Fórum Econômico Mundial, sediado em Davos, na Suíça.

Segundo Saraceno (2009), o Terceiro Setor surge para auxiliar o Estado no seu gigantismo e ineficiência em atender e lidar com as necessidades sociais e intervir no chamado segundo setor, onde a preocupação maior é o lucro. A expressão Terceiro Setor foi publicada, pela primeira vez, em 1975 pelo americano John D. Rockefeller, quando fez o primeiro estudo detalhado sobre a importância das iniciativas empresariais com sentido público na sociedade americana. Na década de 80, o termo se popularizou na Europa (CARDOSO, 2000).

No Brasil, a partir de 1990, o Terceiro Setor se difundiu e ocupou o papel que antes era restrito aos sindicatos e partidos políticos. Assim, as ONGs (Organizações Não Governamentais) atuavam quase em clandestinidade, assumindo uma posição crítica e de oposição a um estado ditatorial. A Igreja Católica que, durante o século XVI, teve papel fundamental na legitimação do Estado colonizador, atuando como promotora deste, e encarregada da assistência

social, da educação e da saúde, neste momento, passa a apoiar, por meio da ação pastoral, estes movimentos sociais contra um Estado autoritário (MENDONÇA; MACHADO FILHO, 2004).

Segundo Fernandes (2002, p. 45), *“muitas atividades que no passado seriam antagônicas e contraditórias dentro da definição de Terceiro Setor, passam a se reunir num mesmo contexto conceitual”*. Nestes termos, perceber a relevância desta possibilidade de agrupamento é um passo para torná-la eficaz. Vale ainda ressaltar que a necessidade de se definir estruturalmente o termo, com vistas à realização de comparações internacionais, logrou a criação dos seguintes conceitos para as Organizações do Terceiro Setor (OTS): *“não distributiva de lucros; autônomas; voluntárias; devendo ter seus próprios conceitos de governança”* (Landim, 1993, p.16)

Conforme Peredo e Mclean (2006), as características das organizações que se engajam neste tipo de atividade têm ganhado popularidade, a partir de livros e artigos publicados por especialistas. Além disso, um indicador parcial da expansão é revelado pelo crescimento mundial do número das organizações sem fins lucrativos, que aumentaram 31% entre 1987 e 1997, alcançando 1,2 milhões, excedendo a taxa de 26% da formação de novos negócios (AUSTIN et. al. , 2006).

Neste mesmo contexto de Reforma do Estado é que, em 1997, iniciou-se a reformulação do marco legal do Terceiro Setor, comandada pelo Conselho da Comunidade Solidária. O objetivo foi fornecer a regulação para as organizações, permitindo seu reconhecimento institucional pelo Estado e o incremento de suas ações por meio das parcerias. Sendo assim, a Reforma do Estado contemplou uma alteração na área social, que interferiu nas relações entre o Estado e o Terceiro Setor. Neste sentido, em 1999 foi promulgada a Lei 9.790/99, a “nova lei do Terceiro Setor”, que dispõe sobre a qualificação das organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP) e cria o termo de Parceria.

Este mesmo contexto assistiu à disseminação do termo “Terceiro Setor”, cuja expressão passou a consagrar tudo aquilo que não era parte do Primeiro Setor, i.e., do governo, e tudo aquilo que não pertencia ao Segundo Setor, ou seja, ao mercado. Dessa forma, o termo “Terceiro Setor” abrange uma variedade de instituições que, embora privadas, são sem fins de lucro e têm como objetivo gerar bens e serviços públicos, englobando ONGs, OSCIPs, fundações, institutos de responsabilidade social empresarial, entidades beneficentes, empresas doadoras, elite filantrópica,

peessoas físicas, voluntários, fundos comunitários, entre outras. Nas palavras de Rosa *et. al.* (2003, p.18):

Se antes o público (Estado) cuidava das coisas ‘públicas/sociais’ e o privado somente dos seus interesses privados, deixando a cargo do Estado cuidar das coisas coletivas, agora o privado ante a inércia do Estado, assume o papel histórico deste, oferecendo participação na erradicação de problemas sociais.

Outros esforços têm sido desenvolvidos por pesquisadores no mundo todo, no sentido de criar uma definição abrangente o suficiente para caracterizar o conjunto de organizações desse setor. Dentre os resultados alcançados, destacam-se os trabalhos de Salamon e Anheier (1997, p.30) que apresentam quatro abordagens distintas para definir o Terceiro Setor, explorando diferentes aspectos das organizações que compõem esse segmento:

- Definição Legal – utiliza-se da definição existente na legislação do país para caracterizar as entidades existentes;
- Definição econômica/financeira – distingue as organizações do Terceiro Setor com base na característica de suas fontes de recursos;
- Dimensão funcional – classifica as instituições do Terceiro Setor mediante suas finalidades básicas ou funções que exercem;
- Definição estrutural/operacional – define as instituições do Terceiro Setor com base em pontos que referenciam as características estruturais e forma de operação dessas organizações.

O processo de classificação é uma etapa subsequente ao processo de definição das instituições sem fins lucrativos, que pode auxiliar no estabelecimento de comparações e contrastes significativos entre elas.

Um sistema de classificação que tem sido aplicado por pesquisadores em diversos países, em trabalhos relacionados ao Terceiro Setor, é a *International Classification of Nonprofit Organizations* (Classificação Internacional de Organizações Sem Fins Lucrativos) – ICNPO.

Esse sistema foi empregado em projetos como *The Jonhs Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, Mapa do 3º Setor (CETS-FGV) etc., e “[...] usa o estabelecimento e a atividade econômica como base de classificação, onde as

unidades são diferenciadas, segundo os serviços e bens que produzem [...]”, divididas em 12 grupos (LANDIM; BERES, 1999, p.12). São eles:

- Grupo 1 – Cultura e Recreação;
- Grupo 2 – Educação e Pesquisa;
- Grupo 3 – Saúde;
- Grupo 4 – Assistência Social;
- Grupo 5 – Ambientalismo;
- Grupo 6 – Desenvolvimento;
- Grupo 7 – Defesa de Direitos civis e *advocacy*;
- Grupo 8 – Filantrópicas – intermediárias no financiamento de projetos ou promoção de voluntariado;
- Grupo 9 – Internacionais;
- Grupo 10 – Religiosas;
- Grupo 11 – Associações Profissionais e Sindicatos;
- Grupo 12 – Outras.

A lógica instrumental enfatizada na ascensão do Terceiro Setor no Brasil é justificada pela promessa de renovação do espaço público, resgate da solidariedade e da cidadania, humanização do capitalismo e superação da pobreza (FALCONER, 1999).

Discussões sobre a ampliação do espaço público, democracia e cidadania, enfatizando dilemas sobre a privatização, publicização, focalização e universalização da política social, sobre o uso do vocabulário gerencial com expressões como planejamento, captação de recursos, projetos sociais, parcerias, (auto) sustentabilidade, entre outras, tornaram-se patentes para a viabilização das parcerias, legitimidade e sustentabilidade das organizações da sociedade civil.

As organizações do Terceiro Setor assumem, em sua forma de atuação, um amplo conjunto de atividades e papéis sustentadas pelas supostas atribuições, qualidades e eficiência na alocação de recursos, eficácia nos resultados, maior manifestação da participação da sociedade civil no espaço público, como expressão do pluralismo político (base para uma sociedade verdadeiramente democrática) e maior responsabilidade pela criação de capital social.

1.2-MARCO LEGAL DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL.

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 150, estatue:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir impostos sobre: (a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (b) templos de qualquer culto; (c) patrimônio, renda dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da Lei.

Como é possível verificar, o texto deixa evidenciados alguns tipos específicos de entidades sem fins lucrativos e sua constituição jurídica.

O novo Código Civil Brasileiro (CCB), em vigor desde 11 de janeiro de 2003, contempla o assunto no livro I, Título II (Das Pessoas Jurídicas). De acordo com o texto legal, em seu Art. 40, as pessoas jurídicas são classificadas da seguinte forma: *“direito público interno, direito público externo e direito privado. São pessoas jurídicas de direito público interno”* (Art. 41): *“a União; os Estados; o Distrito Federal e os Territórios; os Municípios; as Autarquias, inclusive as associações públicas; as demais entidades de caráter público criadas por Lei”*. Já as pessoas jurídicas de direito privado são (Art. 44): *“as sociedades; as fundações; as organizações religiosas e os partidos políticos”*.

As entidades do Terceiro Setor são regidas pelo Código Civil (Lei nº 10.402/02) e juridicamente constituídas sob a forma de associações ou fundações. Apesar de serem comumente utilizadas as expressões “entidade”, “ONG” (Organização Não Governamental), “instituição”, “instituto” etc., essas denominações servem apenas para designar uma associação ou fundação, as quais possuem importantes diferenças jurídicas entre si.

Associação, regida pelos artigos 44 a 61 do Código Civil, é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se constitui pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum, sem interesse de dividir resultado financeiro entre elas.

Fundação, regida pelos artigos 62 a 69 do Código Civil, é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma a partir da

existência de um patrimônio destacado pelo seu instituidor para servir a um objetivo específico, voltado a causas de interesse público.

O primeiro passo para a constituição de uma associação é a reunião entre as pessoas interessadas em se organizar juridicamente, com vistas a desenvolver o desejo comum, originando um Estatuto Social e Ata de Constituição que deverão ser registrados no cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Para a criação de uma fundação, deve-se consultar previamente o Ministério Público para o direcionamento das ações a serem adotadas, dentre as quais: (a) lavratura da escritura da instituição; (b) elaboração de estatuto pelos instituidores; (c) aprovação do estatuto pelo Ministério Público e; (d) registro da escritura de instituição, do estatuto e respectivas atas no cartório competente. O objetivo da fundação é limitado a fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, conforme prevê o Código Civil atual.

Após o registro dos documentos pelo Cartório e adquirida a personalidade jurídica, a entidade deverá realizar os demais registros necessários ao seu funcionamento:

- na Secretaria da Receita Federal, para obtenção do CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica);
- na Prefeitura, para inscrição no CCM (Cadastro de Contribuinte Municipal) e para regularização do espaço físico que será utilizado como sede social da entidade (Alvará de Funcionamento);
- no INSS (Instituto Nacional de Seguro Social);
- na Caixa Econômica Federal, em razão do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço).

Além dos registros obrigatórios, as entidades poderão buscar registros facultativos perante o poder público, os chamados Títulos, Certificados ou Qualificações, que trazem os seguintes benefícios e consequências:

- diferenciar as entidades que os possuem, inserindo-as num regime jurídico específico;
- demonstrar à sociedade que a entidade possui credibilidade;
- facilitar a captação de investimentos privados e a obtenção de financiamentos;

- facilitar o acesso a recursos públicos, assim como a celebração de convênios e parcerias com o poder público;
- possibilitar a utilização de incentivos fiscais pelos doadores.

Os títulos podem ser obtidos nas esferas Federal, Estadual e Municipal. No âmbito Federal, as entidades podem obter os seguintes títulos:

1-Utilidade Pública Federal (Lei nº 91/35; Decreto nº 50.517/61 e Decreto nº 3.415/00) – Trata-se da declaração outorgada pelo Ministério da Justiça às entidades que desenvolvem atividades úteis ao público, de relevante valor social, que realiza o bem em prol da coletividade, e que cumpre os requisitos legais para fazer jus a tal titulação. Segundo a legislação, para obter o título, a entidade deve possuir como finalidade o desenvolvimento de uma das seguintes atividades: promover a educação ou exercer atividades de pesquisas científicas, de cultura, artísticas, ou filantrópicas. A obtenção deste título traz para a instituição as seguintes vantagens:

- oferecer dedutibilidade do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;
- receber subvenções, auxílios e doações;
- realizar sorteios, desde que autorizados pelo Ministério da Justiça;
- pré-requisito para obter o CEAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social);
- pré-requisito para requerer a “isenção” da cota patronal devida ao INSS, caso se cumpra, cumulativamente, outros requisitos previstos na legislação específica.

2-CEAS- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Constituição Federal – Art. 203; Lei nº 8.212/91 – Lei de Organização da Seguridade Social e Plano de Custeio; Lei nº 8.742/93 – Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS) – Corresponde ao título outorgado pelo Conselho Nacional de Assistência Social, órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, às entidades que comprovarem o desenvolvimento de atividades de assistência social. Segundo a legislação, para obter o certificado, a entidade deve possuir como finalidade o desenvolvimento de uma das seguintes atividades: (a) proteger a família, a infância, a maternidade, a adolescência e a velhice; (b) amparar crianças e adolescentes carentes; (c) promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação

de pessoas portadoras de deficiência; (d) promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; (e) promover a integração ao mercado de trabalho e (f) promover o atendimento e o assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica de Assistência Social e a defesa e garantia dos seus direitos. O CEAS é um pré-requisito para requerer a “isenção” da cota patronal devida ao INSS, caso se cumpra cumulativamente outros requisitos previstos na legislação específica.

3-OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Lei nº 9.790 e Decreto nº 3.100/99) – Refere-se à qualificação outorgada pelo Ministério da Justiça àquelas entidades que possuam como finalidade o desenvolvimento de uma das seguintes atividades: (a) promoção da assistência social; (b) promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; (c) promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta lei; (d) promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; (e) promoção da segurança alimentar e nutricional; (f) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; (g) promoção do voluntariado; (h) promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; (i) experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; (j) promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; (k) promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; (l) estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas. Este título proporciona as seguintes vantagens:

- oferecer dedutibilidade do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;
- possibilitar a remuneração de dirigentes sem a perda de benefício fiscal;
- celebrar termos de parceria com o Poder Público.

4-OS- Organização Social (Lei nº 9.637/98 - Organização Social é uma forma de qualificação das entidades, para que possam absorver atividades dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e a saúde, até então desempenhadas diretamente pelo poder público. A obtenção da qualificação não é um direito ou opção das entidades, uma vez que elas apenas serão qualificadas como

Organizações Sociais se forem aprovadas, pelo poder público, quanto aos critérios de conveniência e oportunidade. Oferece as seguintes vantagens às entidades:

- habilitar a entidade a celebrar contrato de gestão com a Administração Pública;
- facilitar a administração de recursos materiais, financeiros e humanos do Poder Público sem a burocracia das normas a ele inerentes.

5-Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social (CEBAS): Para conseguir o registro, deve demonstrar que, nos três anos imediatamente anteriores ao pedido, esteve legalmente constituída e em funcionamento, que esteve inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social de sua cidade sede e registrada no CNAS. Aprovado o pedido, será expedido o certificado de entidade de fins filantrópicos, com validade de três anos, podendo ser renovado por igual período. A principal vantagem é a isenção da cota patronal da contribuição da previdência incidente sobre a folha de pagamento da entidade, que dependerá de procedimento específico no INSS.

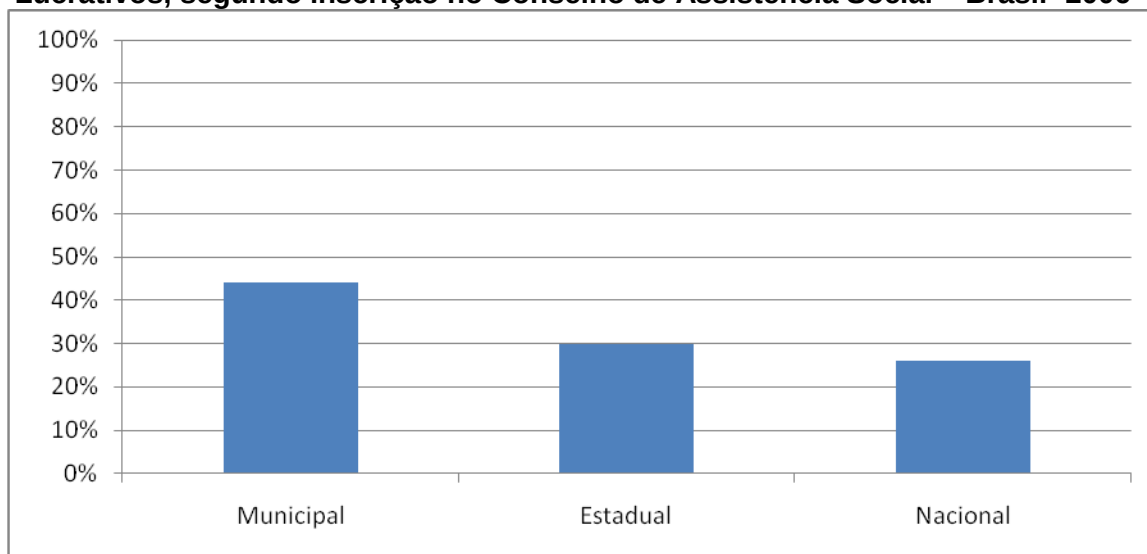
6- Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS): Poderão solicitar registro no CNAS as entidades sem fins lucrativos que promovam as atividades elencadas na Resolução nº 31/1999, como: integração de trabalhadores ao mercado de trabalho, assistência educacional ou de saúde, entre outras. O pedido pode ser concedido a entidades que possuam um ano de existência legal, desde que seu estatuto estabeleça as seguintes diretrizes:

- aplicar os recursos integralmente no Brasil e na manutenção ou desenvolvimento de seus objetivos institucionais, não distribuindo dividendos ou patrimônio sob nenhuma forma;
- diretores, conselheiros e sócios, instituidores e benfeitores não são remunerados ou recebem vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente;
- em caso de dissolução ou extinção, a entidade destinará o patrimônio remanescente a uma organização congênere, registrada no CNAS ou entidade pública;
- prestar serviços permanentes e sem nenhuma discriminação de clientela.

7- COMAS - O Conselho Municipal de Assistência Social, embasado pela Lei 8.742 de 07/12/93 é a instância local de formulação de estratégias e de controle da execução da política de assistência social, inclusive nos aspectos econômicos e

financeiros. A criação do Conselho Municipal de Assistência Social modifica profundamente a forma de organização das ações de assistência social nos municípios, ao mesmo tempo em que contribui para a democratização das mesmas. As principais mudanças são as seguintes: os municípios devem construir seus conselhos a partir de iniciativas locais e autônomas (confirmada por lei municipal). A estruturação de tais órgãos colegiados deve ser concebida como parte integrante da organização administrativa do Governo Municipal, e não como um mecanismo externo de coordenação interinstitucional de prestadores de serviço de assistência social, tampouco como órgão "consultivo" com representação exclusiva de usuários. Nos Conselhos de Assistência Social a representatividade, na qual a sociedade civil (usuários, prestadores de serviço e profissionais da área) se faz presente, é dotada de poder deliberativo. No interior do Conselho, o Governo Municipal assume o papel de membro integrante em conjunto com outros segmentos.

Gráfico 2 – Número de Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos, segundo inscrição no Conselho de Assistência Social – Brasil -2006



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Gerência Técnica do Censo Demográfico 2006

O gráfico 2 mostra que o número de entidades de assistência social que possuem inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social é superior às entidades que atuam somente no âmbito estadual e nacional, o que, num primeiro momento, poderia causar certa surpresa, se pensarmos que a inscrição no Conselho Municipal restringe a atuação da entidade ao âmbito local. No entanto, a análise do Art. 9º da LOAS, em seu Parágrafo 3º, mostra que a

condição básica para que uma entidade de assistência social (que atue em qualquer âmbito) possua inscrição no Conselho Nacional de Assistência Social é sua inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social.

Existem ainda alguns acordos que podem ser celebrados entre as entidades e o Poder Público:

1. Contrato – É o instrumento que retrata o acordo de vontades entre as partes e que estipula obrigações e direitos recíprocos. No contrato, há interesses diversos e opostos. Quando é firmado entre uma entidade privada e o Poder Público para a consecução de fins públicos é denominado “Contrato Administrativo”, devendo ser precedido de licitação.
2. Convênio – É o instrumento de cooperação celebrado entre dois órgãos públicos ou entre um órgão público e uma entidade privada, na qual são previstos obrigações e direitos recíprocos, visando à realização de objetivos de interesse comum dos partícipes (interesses convergentes).
3. Termo de Parceria – É o instrumento firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como OSCIP, no qual são registrados os direitos e as obrigações das partes, visando ao formato e à execução das atividades de interesse público descritas na Lei nº 9.790/99 (Lei das OSCIPS).
4. Contrato de Gestão- É um acordo operacional (não um contrato, pois não há interesses diversos e opostos) pelo qual o Estado cede à entidade qualificada como Organização Social recursos orçamentários, bens públicos e servidores, para que ela possa cumprir os objetivos sociais tidos por convenientes e oportunos à coletividade.

As entidades gozam de benefícios fiscais por exercerem funções tidas como públicas e complementares ao Estado. A legislação prevê dois regimes tributários distintos para as entidades: imunidade e isenção.

A imunidade é uma proibição aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), prevista na Constituição federal, de tributar determinadas pessoas, atos e fatos.

A isenção é a desobrigação do pagamento de determinado tributo, observados os requisitos legais. A matéria é regulada por legislação infraconstitucional do ente político que tenha a competência para instituir determinado tributo. A isenção se caracteriza como renúncia ou favor legal do Estado.

A legislação do Imposto de Renda, em seu Art. 159, que contempla as isenções das sociedades beneficentes, fundações, associações e sindicatos, estabelece o seguinte:

Art. 159. As sociedades e as fundações de caráter beneficentes, filantrópicas, caritativas, religiosas, culturais, instrutivas, científicas, artísticas, literárias, recreativas e esportivas e as associações e sindicatos que tenham por objetivo cuidar dos interesses de seus associados, não compreendidos no Art. 147 gozarão de isenção do imposto.

Segundo o Art. 145 do Regulamento do Imposto de Renda, a isenção das entidades em análise não alcança “os ganhos auferidos nas aplicações financeiras de renda fixa, fundos de investimentos e nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados, que se submetem à incidência do imposto na forma prevista no Art. 818”.

Em linhas gerais, as entidades sem fins lucrativos estão isentas da contribuição para o PIS/PASEP, entretanto, pelo Decreto nº 4.524/02, devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) aplica-se, exclusivamente, em relação às receitas das atividades próprias, não abrangendo os rendimentos ganhos de capital em aplicações financeiras.

Para que uma entidade que goze da isenção das contribuições previdenciárias, é necessário, primeiramente, que ela seja reconhecida como sendo de Utilidade Pública Federal e Estadual ou do Distrito Federal ou Municipal, seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

1.3-POLÍTICA SOCIAL E O TERCEIRO SETOR

A Constituição Brasileira, em seu Art. 5º, estabelece que “todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” e ressalta no, Art. 6º, que “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a

previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta constituição”.

Para Amartya (1999), desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam. Mas, as liberdades dependem também de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas (por exemplo, os serviços de educação e saúde) e os direitos civis (por exemplo, a liberdade de participar de discussões e averiguações públicas).

O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania, carências de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos.

Um número imenso de pessoas em todo mundo é vítima de várias formas de privação da liberdade: fomes coletivas, falta de acesso à saúde, ao saneamento básico ou à água tratada, à educação e ao emprego e passam a vida lutando contra uma morbidez desnecessária, com frequência sucumbindo à morte prematura. No que se refere a outras privações de liberdade, a um número enorme de pessoas, em diversos países do mundo, são sistematicamente negados a liberdade política e os direitos civis básicos.

Cinco tipos distintos de liberdade merecem ênfase, sob a perspectiva instrumental: (1) liberdades políticas; (2) facilidades econômicas; (3) oportunidades sociais; (4) garantias de transparência e (5) segurança protetora.

Cabe aqui reforçar as oportunidades sociais como sendo as disposições que a sociedade estabelece nas áreas de educação, saúde etc., as quais influenciam a liberdade substantiva do indivíduo viver melhor.

Nessa perspectiva, as políticas sociais passam a ser formuladas como direitos dos cidadãos e dever do Estado, conforme define a Constituição de 1988. O objetivo é chegar a uma distribuição mais equitativa da riqueza, onde os mais pobres, como sujeitos, buscam valer seus direitos de cidadãos. Isso traz implícita a construção da cidadania, que deve resultar em novas relações entre Estado e Sociedade.

No cenário das reformas estruturais do Estado Brasileiro na década de 90, os serviços públicos têm-se configurado e assumido novas funções e definições. A gestão e condução de políticas e programas sociais ganharam, então, novos padrões de desempenho:

- relações descentralizadas e horizontais substituíram as tradicionais relações centralizadas e hierarquias rígidas;
- negociação e participação de todos os sujeitos envolvidos na ação pública;
- reconhecimento da incompletude e necessária complementaridade entre serviços e atores sociais;
- políticas e programas desenhados pelo prisma da multisetorialidade e interdisciplinaridade, substituindo os tradicionais recortes setoriais e especializações estanques;
- ações públicas fortemente conectadas com o conjunto de sujeitos, organizações e serviços da cidade – não mais ações isoladas.

Di Pietro (2006) considera Serviço Público como toda atividade material que a Lei atribui ao Estado para que a exerça, diretamente ou por meio de seus delegados, para satisfazer necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público. Desta forma, tem-se que o serviço público é uma incumbência do Estado, cuja criação dá-se por lei, sendo a sua gestão feita diretamente pelos órgãos que compõem a Administração Pública ou indiretamente, por meio de concessão ou permissão, ou por pessoas jurídicas criadas pelo Estado para tal fim.

A Constituição representa um marco na tentativa de descentralização da gestão pública no país. A partir dela, os municípios foram instituídos de vários deveres junto à população, no que refere à prestação de serviços públicos em diferentes áreas. Essas demandas vêm se traduzindo na necessidade crescente de o município se articular com instituições que, na prática, já possuem meios físicos e/ou tecnológicos para prestar tais serviços.

O Estado deverá, então, vencer o grande desafio da descentralização, mesmo tendo relevantes fatores dificultadores, tais como seu tamanho territorial, a burocracia aqui instaurada e a ausência de uma tradição de controle social sobre o governo. Essas peculiaridades do sistema acabaram por forçar um processo de reforma, já que da forma em que fora constituído, ele acabou por se tornar inviável devido ao alto custo de negociação. Dessa maneira, a descentralização do Sistema Brasileiro de Proteção Social ganhou força, o que representou uma nova estruturação do Governo Federal, de forma a se superar obstáculos no processo de descentralização de políticas públicas.

A descentralização do poder central iniciou-se através da implantação da

municipalização do Sistema Único de Saúde, da gestão no ensino fundamental, da formulação de uma nova Política Federal de Desenvolvimento Urbano e da implementação das medidas preconizadas na Lei Orgânica da Assistência Social (ARRETCHE, 1997). Mesmo diante de tal realidade, a municipalização é algo praticamente inevitável, não só por se tratar de uma estratégia política, a qual visa uma maior eficiência da gestão pública, mas também porque se mostra uma tendência positiva apoiada até mesmo pelos principais órgãos internacionais de fomento ao desenvolvimento (COHN, 1998).

A municipalização vem ditada na Carta de 88, a qual também formulou regras para o funcionamento das políticas e sua devida regulação. Houve a institucionalização dos diversos Conselhos Municipais, órgãos partidários que abriram as portas para a participação da sociedade civil na formulação e no acompanhamento das políticas. Isso caracterizou a abertura de um novo espaço público de discussão e democratização da política pública.

O Estado deve reduzir-se a funções mínimas, quais sejam, a promoção da soberania nacional, da proteção interna aos membros da sociedade e a sustentação das instituições e obras públicas, com competências públicas sendo transferidas para o Setor Privado, sob a lógica da eficiência e do lucro. A mesma lógica deve informar a reestruturação do Estado, visando a restaurar responsabilidades individuais; excluindo do âmbito do Estado o sistema de políticas sociais, responsáveis, dentre outros males, pelo déficit público e pelo desestímulo ao trabalho, *“a ação do Estado na área social deveria restringir-se, sob essa perspectiva, aos programas assistenciais de auxílio à pobreza”* (DRAIBE, 1993, p.90). Para os neoliberais, portanto, descentralização significa redução do papel do Estado para chegar ao Estado Mínimo, deslocando a força motriz da mudança para o mercado. Pretendem, assim, reduzir o gasto público, acreditando que da máxima eficiência do mercado possam advir melhores condições de vida para a população.

A descentralização, considerada como parte do encaminhamento da solução dos problemas sociais, supõe que a transferência de poder venha no âmbito de uma transformação político-administrativa, que vise facilitar o acesso da população aos centros de poder e, conseqüentemente, que vise a atender à demanda social. A descentralização, como um processo político-administrativo de transferência de poder, viabiliza-se, sobretudo, por meio do reordenamento do aparato estatal e do partilhamento com outras instâncias de poder, que não se restringem ao Estado.

Neste contexto, surgem as organizações sem fins lucrativos, que se articulam para constituir o denominado Terceiro Setor como uma instância pública, mas privada de gestão das políticas públicas.

A descentralização surge como uma alternativa de mudança, como instrumento para racionalizar e dar eficácia ao aparato social das políticas sociais. Apesar de constituir, independente da posição, uma das estratégias importantes para a reestruturação do Estado, o conceito varia conforme a concepção do seu papel e do entendimento que se tenha da natureza da crise a ser enfrentada (JUNQUEIRA, 1996). A transferência de poder de gestão para os usuários dos serviços, desde que sob o controle do Estado, constitui um processo em que o Estado, sem abdicar de suas competências, devolve para a sociedade aquilo que lhe é de direito, o que se denomina de devolução social. No entanto, parte do sistema estatal que se dedica à prestação pode ser transferido, ficando o Estado com o *“planejamento, avaliação e controle, aplicação das normas, manutenção da ordem, implementação das políticas e das decisões estabelecidas pelas autoridades governamentais”* (MARTINS, 1994, p.307).

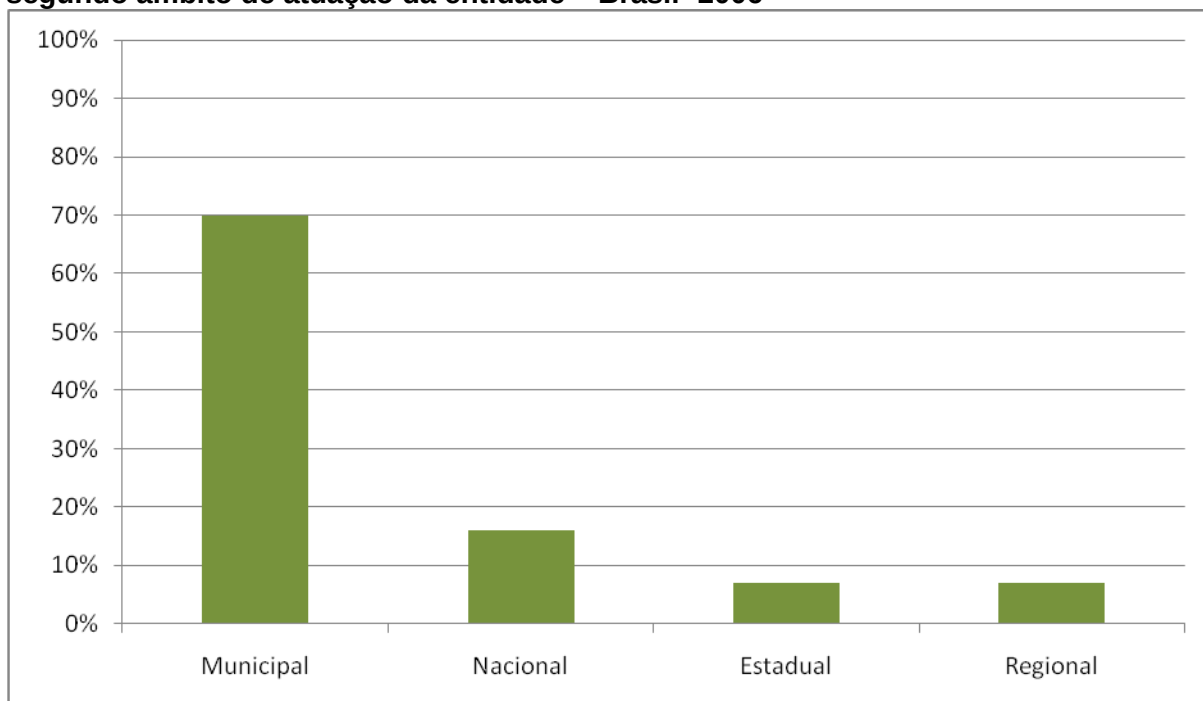
A descentralização não significa, *a priori*, a retirada do Estado do âmbito social, podendo se constituir como um passo relevante para garantir critérios de equidade e justiça social na provisão de políticas públicas no Brasil. Nesse contexto, o papel do Estado passa a ser estratégico, orientando o desenvolvimento de diretrizes e prioridades sociais, passando a exigir muito mais habilidades gerenciais e políticas do que propriamente condições técnicas para a execução de políticas.

Os conselhos de políticas públicas, criados com a Constituição Federal de 1988, concretizam a possibilidade de participação da sociedade civil na gestão das políticas sociais. Nesse sentido, os conselhos são formados com a composição partidária entre representantes da sociedade, estabelecendo-se, como obrigatoriedade, que todos os estados e municípios criem e efetivem os seus respectivos conselhos. Os conselhos de Assistência Social são compostos por profissionais da área da assistência, usuários da política de assistência, entidades que prestam serviços de assistência social, entidades que trabalham na defesa da assistência e representantes governamentais de órgãos da administração pública que tenham vínculo com a política de assistência. Além de acompanhar a execução orçamentária, a gestão, a implementação e o planejamento da política de

assistência social, os conselhos têm a função de classificar e certificar as instituições que se configuram como entidades de assistência social.

O município é a instância mais eficaz para a articulação das políticas públicas (Gráfico 3), já que é o local onde os problemas se manifestam e a população tem acesso aos serviços. De acordo com Menicucci, *“após a redemocratização do País, o poder municipal teve suas funções ampliadas, transformando-se num ator político de alta relevância e responsabilidade pelo planejamento e pela implementação das políticas públicas”* (2002, p.10).

Gráfico 3 – Número de Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos, segundo âmbito de atuação da entidade – Brasil -2006



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Gerência Técnica do Censo Demográfico 2006

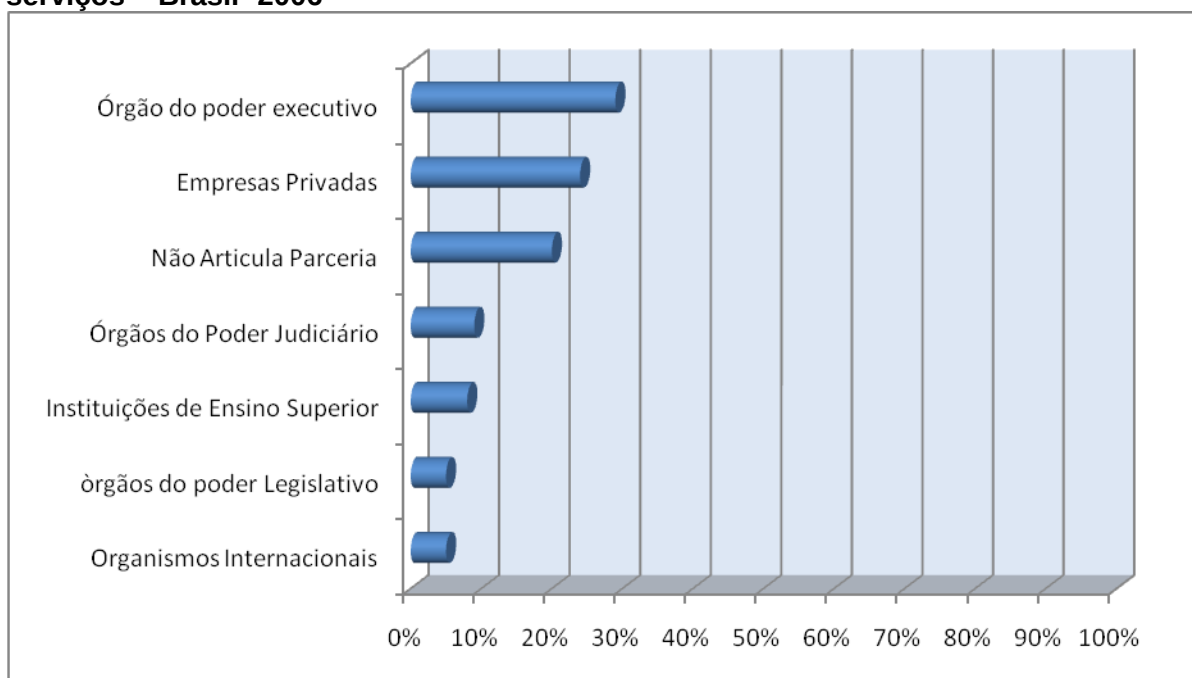
As discussões sobre o papel do Estado na Economia passa pelo pensamento da Escola *Public Choise*, ao considerar que o Estado está sujeito a incorrer em mais falhas do que o mercado, no processo de produção e ou provisão de bens e serviços de sua responsabilidade, tornando-se recomendável reduzir ao máximo suas atividades, daí a concepção do Estado Mínimo. Assim, vieram as reformas de “primeira geração”, tidas como essenciais para o ajuste macroeconômico. Essas reformas consistiram no saneamento e na redução das atividades do Estado, através da privatização das empresas públicas, diminuição dos gastos sociais e das políticas públicas e na desregulamentação dos mercados em geral.

Um desdobramento importante das tentativas de modernização do Estado diz respeito à ênfase na gestão pública, com o propósito de construir a cidadania através da participação do cidadão na busca de soluções para os problemas sociais. Daí a necessidade de entender as relações entre Estado e Sociedade, visualizando se é apenas dever do Estado suprir as necessidades do cidadão ou se também deve compartilhar dessa responsabilidade.

A eficácia da gestão das políticas sociais não depende apenas da vontade política de quem tem o poder e mesmo dos recursos disponíveis, da transferência de poder, independente de quem o recebe. Daí a necessidade de um projeto articulado de políticas sociais, incorporando atores individuais e institucionais, públicos e privados, para mudar a lógica da gestão.

Quanto mais parcerias se concretizam (Gráfico 4) mais recursos serão mobilizados, maior será o impacto redistributivo dos programas públicos e menores os riscos de desperdícios, clientelismo e menos corrupção. Se, até o período recente, o Estado era o promotor exclusivo das políticas sociais, esta realidade começou a mudar em função das demandas e pressões advindas das pessoas e grupos organizados, até mesmo dos organismos governamentais que buscam novas formas de gestão, novas maneiras de atender às necessidades sociais.

Gráfico 4 – Principais Organizações que articulam parcerias com as Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos para a complementação de seus serviços – Brasil -2006



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Gerência Técnica do Censo Demográfico 2006

Uma resposta alternativa seria que os programas sociais têm por objetivo criar uma rede de proteção social para todos os cidadãos do país, fazendo com que, diante de imprevistos como desemprego, acidentes no trabalho, doenças, etc., ou em face de situações previsíveis, mas que os cidadãos, por alguma razão, não conseguiram antecipar adequadamente, como a perda da capacidade de trabalho devido à idade avançada, pouco investimento em capital humano, etc., consigam manter um padrão de vida mínimo adequado à sua sobrevivência.

Praticamente todos os governos dos países ocidentais se aproximaram da sociedade civil nos últimos anos devido à falência do modelo centralizador de políticas públicas. Esta aproximação, além de legitimar o governo, possibilitou a participação da comunidade na definição de prioridades, na abordagem de problemas locais e na avaliação da efetividade dos resultados obtidos na ótica dos indivíduos envolvidos. No cenário de modernização econômica do Estado no Brasil, a reforma ganha força e as organizações sem fins lucrativos conquistam espaço na cena política, passam a constituir uma alternativa de eficácia à gestão das políticas sociais.

Devido à dificuldade do Estado brasileiro em atender às diferentes e complexas demandas dos grupos sociais, sobretudo daqueles com menores recursos de poder e econômicos, as organizações sem fins lucrativos têm ocupado espaços entre a esfera estatal e o mercado, buscando o desenvolvimento de diferentes áreas de prestação de serviços à sociedade e de luta por direitos.

As ações desenvolvidas pelas ONGs e demais entidades filantrópicas sempre foram vistas como ações de assistência social. Prestar assistência aos desassistidos significava organizar práticas caritativas, de ajuda ao próximo para cumprir um dever moral para com a sociedade. Por isso, grande parte das entidades assistenciais era mantida financeiramente pela classe dominante e administrada pelas demais da alta sociedade, fato esse que dificulta a associação da assistência com o aparelho do Estado. Essa relação da assistência com as organizações não governamentais já se expressava desde a criação da LBA; mesmo sendo esta uma instituição criada pelo Estado, ela passa a agregar uma série de entidades filantrópicas que executarão, com dinheiro do Estado, as ações da assistência, principalmente, as ações emergenciais.

Outro grande exemplo de articulação entre assistência e entidades filantrópicas vai acontecer no governo de Fernando Henrique Cardoso, com a

criação do programa Comunidade Solidária, administrado pela então primeira-dama, a antropóloga Ruth Cardoso. A comunidade Solidária aglomerava um expressivo número de ONGs para a execução de projetos pontuais. Mesmo nessa época, a assistência social já tendo sido reconhecida como direito social, o Programa Comunidade Solidária foi a grande marca da assistência no governo FHC.

Como podemos perceber, as ONGs vêm assumindo o papel de protagonistas na execução das políticas sociais, e começam a se expandir a partir de 1970, tendo muitas delas sido criadas para trabalhar em conjunto com os movimentos sociais, assumindo um papel articulador. Aos poucos, as ONGs começam a ganhar mais credibilidade do que os movimentos sociais e passam a estabelecer uma relação diferenciada com o Estado e com a Empresa, pois deixam o espaço das lutas e conflitos e inserem-se no âmbito das negociações e consensos, i.e., “movem-se” da relação de interesses conflitantes para a relação clientelista, da mobilização para a parceria. Além dessa relação consensual, as ONGs são, em grande parte, financiadas pelos cofres públicos. O Estado estabelece também essa parceria financeira, em que as organizações recebem a contrapartida dos fundos públicos para desenvolver projetos que deveriam ser de responsabilidade do Estado. Nesse sentido, é importante destacar a relação das ONGs com as políticas sociais e, em especial, com a política de assistência social. As ONGs passam a ser executoras das políticas sociais, assumindo um papel social de prestação dos serviços assistenciais.

As parcerias entre o governo e o Terceiro Setor podem garantir a democratização das políticas e, ainda, amplificar os impactos das políticas públicas em atuações locais. A partir dessa perspectiva, parcerias entre o Estado brasileiro e as organizações da sociedade civil podem abrigar tanto iniciativas de ampliação da democratização ao acesso aos bens e serviços públicos, quanto a formas mais sofisticadas de manutenção do poder centralizado e excludente, apesar de aparentemente se assumirem como formas de articulação entre governo e sociedade civil comprometidas com a cidadania.

A atuação em redes pode ser uma característica significativa para consolidar o potencial do Terceiro Setor como agente de democratização e modernização das políticas sociais brasileiras. Muitas organizações sem fins lucrativos aprenderam a trabalhar cooperativamente para potencializar suas chances de sobrevivência e superar suas limitações operacionais. Essa atuação em redes traz novas formas de

agregação de interesses e reivindicação de demandas (TEODÓSIO, 2001; MINHOTO e MARTINS, 2002).

Da mesma forma, essa característica pode munir a ação pública de efetividade e competência. Através da rede, pode-se socializar o poder, realizar negociações, flexibilizar, compatibilizar recursos e obter melhores resultados. Vale salientar que *“somente a articulação/combinção de ações – entre políticas, inter-setorial, intergovernamental e entre agentes sociais – potencializa o desempenho da política pública”* (CARVALHO, 2003, p.4).

No caso específico de programas sociais públicos, as interfaces existentes com o Terceiro Setor fazem com que a efetividade ganhe força teoricamente por conta de não ser um objetivo econômico ou empresarial, o que não justifica a existência dos empreendimentos, e sim uma preocupação de natureza social.

Grande parte dessas organizações surgiu de tentativas da sociedade de redemocratização do Estado (FERRAREZI, 2002). Percebe-se, portanto, que o Terceiro Setor se desenvolve no séc. XIX para atender a demandas sociais, surgidas a partir da expansão do capitalismo.

O que se espera dessas organizações é que se tornem mais que elementos suplementares ou instrumentos de expansão da ação do Estado. A expectativa é de que elas promovam a participação popular cidadã. Por estarem mais próximas da sociedade, espera-se que passem por maior controle social e que trabalhem de acordo com as necessidades e os valores da comunidade que as cerca.

Nessa perspectiva é que Dawbor (1998, p.426) diz *“que se trata de formas da sociedade civil assumir diretamente a resolução de alguns de seus problemas sem esperar a intervenção do Estado ou dos agentes econômicos”*. O objetivo é garantir aos cidadãos seus direitos sociais, seja em parceria com o Estado ou com os agentes econômicos que detenham compromisso para com a sociedade.

Existem, entretanto, as ONGs que executam a política de assistência social de forma direta, compondo a rede de proteção social, bem como as que buscam o certificado de entidades de assistência social para garantir isenções e adquirir financiamentos externos.

Portanto, essa articulação de pessoas e organizações da sociedade civil não retira do Estado o seu papel de formulador e financiador das políticas sociais, ao contrário, amplia as suas funções de planejamento, avaliação e controle, para garantir aos cidadãos o direito de acesso a uma vida com qualidade.

Essa realidade que se instaura na gestão das políticas sociais não se faz sem a avaliação e controle do Estado, pois este, enquanto transfere competências e disponibiliza recursos, deve estabelecer um processo de regulação das instituições parceiras. O Estado delega a execução das ações sociais, mas não a sua responsabilidade de garantir os direitos sociais da população

A complexidade dos problemas sociais demanda diversos olhares, que convergem para objetivos construídos coletivamente. A articulação de pessoas, organizações públicas e agentes econômicos preocupados com a realidade social constituem meios para tornar eficaz a gestão das políticas sociais.

A modernização do Estado traz implícita a necessidade da modernização do Terceiro Setor. A mudança parece ser estrutural, já que o setor está sendo impelido a exercer papel primordial na transformação social. Aliás, vários autores acreditam que o Estado deva livrar-se das práticas de soluções paliativas, caminhando em direção à produção de soluções consistentes na previsão de políticas sociais (Cf. TENÓRIO,1999). No entanto, o cenário brasileiro se constitui em um mosaico de possibilidades e ameaças à modernização da provisão de políticas públicas. Se, de um lado, está o governo, que precisa aprender a gerenciar compartilhando o poder, de outro, estão as organizações da sociedade civil, que necessitam cada vez mais superar diferenças, avançar em suas práticas de gestão e também no próprio controle social sobre suas atividades, de forma a atuar no espaço público e alcançar os resultados esperados para sua atuação. O ponto mais relevante a se refletir é o fato de muitas organizações do Terceiro Setor ainda não se encontrarem aptas a atuar de forma sistêmica na geração de políticas públicas.

A realidade contemporânea nos remete a pensar a assistência social como uma política social que deve ser gerida e mantida pelo Estado. Porém, a construção da assistência no Brasil nos leva a colocá-la, também, no campo da caridade, da filantropia, da troca de favores e do clientelismo político. Ou seja, a sua historicidade consubstancia a dualidade entre assistencialismo e direito, entre ações públicas e entre dever moral e dever do Estado.

O principal avanço, sem sombra de dúvidas, foi considerar que, para que os cidadãos ficassem satisfeitos com os resultados do processo, este deveria ter início a partir das suas necessidades. Isso ocorreu paralelamente ao início da etapa de consolidação da democracia, após a abertura política ocorrida em meados da década de oitenta. Nada mais natural, portanto, que os cidadãos manifestassem o

interesse de participar não apenas da fiscalização, mas também da elaboração e implementação das políticas públicas. Estavam criadas a partir desses movimentos as condições para que as iniciativas da esfera pública apontassem todas para uma mesma direção: a descentralização (SPINK *et. al.* 1999). Isso ocorre em todos os setores, principalmente na educação e na saúde, áreas em que começou a ser construída uma nova lógica, baseada no princípio de que os cidadãos possuem o direito de participar e serem considerados como parte legítima e fundamental da gestão pública. Apesar do horizonte relativamente curto para a observação desse fenômeno, a articulação entre governo e sociedade civil é, sem dúvida, uma proposta inovadora no setor público brasileiro, por proporcionar tanto a inclusão de distintos segmentos da sociedade no governo, quanto por emancipar a gestão sob o ponto de vista processual e democrático.

Essas formas de modernização do Estado vêm ao encontro da sociedade, na medida em que esta busca ampliar sua participação nas políticas públicas. Torna-se necessário que se encontrem espaços para a discussão e a definição do interesse público, incentivando, assim, a participação da própria sociedade na reforma e no fortalecimento da capacidade governativa estatal, assim como a publicização de suas ações (FERRAREZI, 2002).

Terceirização pode ocorrer na forma de privatização (energia elétrica, gás, hotéis etc.), concessão (saneamento e energia), parcerias através da municipalização (quando se trata de organismos públicos), convênios ou contratos de gestão (no caso de organismos privados). Essas formas de articulação das instituições públicas com organizações do mercado e/ou da sociedade civil acontecem em áreas como educação, cultura ou saúde.

A privatização implicou a transferência de segmentos ligados à produção de bens e serviços para o mercado, mediante a venda de empresas e concessão de exploração de serviços, antes tidos como atribuição exclusiva do setor público. Como exemplo, podem ser mencionadas as privatizações do segmento de telecomunicações e a concessão para exploração de rodovias por meio de cobrança de tarifas (pedágio).

O mecanismo de publicização tem como objetivo transferir a realização de atividades de prestação de serviços não exclusivos para entidades privadas de interesse público,

“[...] baseado no pressuposto de que estes serviços ganharão em qualidade: serão otimizados mediante menor utilização de recursos, com ênfase nos resultados, de forma mais flexível e orientados para o cliente-cidadão mediante controle social” (MARE, 1998, p.13)

As estratégias concretas idealizadas pelos governos neoliberais para reduzir a ação estatal no terreno do bem-estar social são: a privatização do financiamento e da produção de serviços; cortes dos gastos sociais, eliminando-se programas e reduzindo-se benefícios; canalização (focalização) dos gastos para os grupos carentes; e a descentralização em um nível local. É assim que, no que concerne ao novo trato da questão social, a orientação das políticas sociais é alterada de forma significativa. Por um lado, elas são retiradas paulatinamente da órbita do Estado, sendo privatizadas: transferidas ao mercado e/ou alocadas na sociedade civil. Por sua vez, essas políticas sociais estatais são focalizadas, isto é, dirigidas exclusivamente aos setores portadores de carecimentos pontuais, com necessidades básicas insatisfeitas. Finalmente, elas são também descentralizadas administrativamente, o que implica apenas uma desconcentração financeira e executiva, mantendo uma centralização normativa e política. Ou seja, a municipalização e a transferência das organizações locais do chamado “Terceiro Setor” tem sido realizada apenas no nível do gerenciamento, e não da gestão desta.

Temos hoje uma sensível diminuição da intervenção estatal, via privatização das políticas e serviços sociais (tanto para o âmbito lucrativo do mercado, quanto para o Terceiro Setor), via terceirização dos mesmos, via recorte dos gastos sociais, passando esta ação cada vez mais para a responsabilidade dos próprios sujeitos portadores de necessidades. Isto não só significa a retirada parcial do Estado desta função, mas, fundamentalmente, a passagem de uma responsabilidade do conjunto da sociedade em financiar esta ação estatal para uma autorresponsabilidade dos necessitados pela solução dos seus próprios carecimentos. Isto significa que passa a haver um autofinanciamento pelos próprios sujeitos carenciados, complementado pela participação voluntária.

1.4- SUSTENTABILIDADE

A definição mais difundida de sustentabilidade é a da comissão Brundtland (*World Commission on Environmental and Development- WCED*, 1987). Ela considera

que o desenvolvimento sustentável deve satisfazer as necessidades da geração presente sem comprometer as necessidades das gerações futuras. A maioria dos estudos afirma que sustentabilidade é composta de três dimensões diretamente inter-relacionadas, quais sejam: econômica, ambiental e social.

A dimensão econômica, também conhecida como capital artificial, inclui não apenas a economia formal, como também as atividades informais que proveem serviços para os indivíduos e grupos aumentarem, assim, a renda monetária e o padrão de vida. O lucro é gerado a partir da produção de bens e serviços que satisfazem necessidades humanas, bem como pela criação de fontes de renda para os empresários, empregados e provedores de capital (SPANGENBERG e BONNIOT, 1998). Para Silva (1995) a sustentabilidade econômica pode ser alcançada pela alocação eficiente dos recursos e pelas modificações dos atuais mecanismos de orientação dos investimentos.

Segundo Rutherford (1997), o conceito de desenvolvimento sustentável, sob a ótica da perspectiva econômica, analisa o mundo em termos de estoques e fluxos de capital. Apesar dos termos (estoques e fluxos de capital), tal perspectiva não se limita ao convencional capital monetário ou econômico, pois o desenvolvimento sustentável abrange também diferentes tipos de capitais, como o ambiental e /ou natural, o humano e o social.

Para Bartelmus (2007), a limitação na valoração monetária e econômica ocorre quando se afasta dos resultados de atividades e processos humanos. Nesse processo, deve ser levado em conta aquilo que diz respeito às aspirações culturais, à equidade e à estabilidade política, aspectos relevantes, difíceis de quantificar e virtualmente impossíveis de reduzir a cifras.

Dahl (1997) não admite a utilização da monetarização pura, a criação e a utilização de indicadores únicos, argumentando que o mercado não atende a todas as necessidades humanas e sociais. O autor alerta para a importância das dimensões sociais no conceito de sustentabilidade e para a necessidade de utilizar indicadores relativos aos aspectos sociais (educação, sociedade civil, entre outros) quando se pretende avaliar o desenvolvimento sustentável.

Nesta perspectiva, a dimensão econômica avalia a alocação eficiente dos recursos gerados, interferindo diretamente na dimensão social relacionada, neste estudo, pelas entidades de assistência social.

A dimensão social, também conhecida como capital humano, consiste no aspecto social relacionado às qualidades dos seres humanos, como suas habilidades, dedicação e experiências. Outros indicadores que podem ser usados são a criação de política social, o investimento em capital humano, o direito à associação, entre outros. Para Silva (1995), a sustentabilidade social está baseada num processo de melhoria na qualidade de vida da sociedade, pela redução das discrepâncias entre a opulência e a miséria, por meio de diversos mecanismos. Esses mecanismos podem ser: nivelamento do padrão de renda, acesso à educação, moradia, alimentação, entre outros (necessidades biofisiológicas e de formação intelectual).

Os princípios básicos da sustentabilidade são a equidade, a democracia, o princípio precaucionário, a integração política e o planejamento (MILANEZ e TEIXEIRA, 2001). De acordo com o princípio da equidade, os problemas ambientais estão relacionados a desigualdades sociais e econômicas. Por sua vez, o princípio da democracia evidencia a importância de resolver problemas ambientais de forma democrática, levando-se em consideração os anseios dos mais pobres e desfavorecidos, incentivando a participação da comunidade envolvida no planejamento político e na tomada de decisão. Já o princípio precaucionário comporta a ideia de que a falta de certeza científica não pode ser a razão para se postergar medidas de prevenção à degradação ambiental ou de proteção ambiental. Por fim, o princípio da integração política vai ao encontro da ideia de integração econômica social e ambiental.

A partir da Conferência de Estocolmo (1972), a noção de desenvolvimento sustentável tem sua gênese nos debates internacionais sobre o conceito de desenvolvimento, resgatando a história da reavaliação da noção do desenvolvimento predominantemente ligada à ideia de crescimento, resultando, então, no surgimento do conceito de desenvolvimento sustentável (ALMEIDA, 2002).

O conceito de desenvolvimento sustentável envolve a relação entre sociedade e meio ambiente, relação esta que deve buscar formas de garantir a sobrevivência de ambos. Conforme Baroni (1992), a formulação de uma definição para o conceito de desenvolvimento sustentável ainda produz diversas interpretações, mas o consenso existe quando se trata de reduzir a poluição ambiental, diminuir o índice de pobreza e eliminar desperdícios.

O termo desenvolvimento sustentável foi primeiramente alvo de discussões na *International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources* (IUCN), estando presente no documento intitulado *World's Conservation Strategy* (IUCN, 1980). Esse documento enfatiza aspectos relevantes para que o desenvolvimento seja sustentável, tais como os referentes às dimensões social, econômica e ecológica.

Para Pronk e Ul Haq (1992), o desenvolvimento é sustentável quando o crescimento econômico traz justiça e oportunidades para todos os seres humanos do planeta, sem privilegiar algumas espécies, sem destruir os recursos naturais que são finitos e, também, sem ultrapassar a capacidade de carga do sistema.

Por essa relação ser sustentável, reforça a importância de assegurar que a vida humana possa continuar indefinidamente, por meio do crescimento e desenvolvimento da sua cultura, observando que os efeitos das atividades humanas permaneçam dentro de fronteiras adequadas, de modo a não destruir a diversidade, a complexidade e as funções do sistema ecológico de suporte à vida.

Corroborando a ideia de sustentabilidade como sistema, (SPANGENBERG, 2000) caracteriza a sustentabilidade como a preservação da viabilidade dos sistemas (econômico, social, institucional e ambiental), dos seus componentes e do poder de recuperação que apresentam.

Para Sachs (1997), a sustentabilidade, na perspectiva social, está relacionada ao processo de desenvolvimento que conduza a um crescimento estável, com distribuição equitativa de renda, gerando assim a melhoria das condições de vida das populações e, conseqüentemente, a diminuição das atuais diferenças nos níveis sociais.

Considerando também sua percepção de sustentabilidade como um conceito dinâmico que incorpora um processo de mudança, Sachs (2008, p.54) amplia a definição de sustentabilidade:

1. Social:

- alcance de um patamar razoável de homogeneidade social;
- distribuição de renda justa;
- emprego pleno com qualidade de vida decente;
- igualdade no acesso aos recursos e serviços sociais.

2. Cultural:

- mudanças no interior da comunidade (equilíbrio entre respeito à tradição e inovação);

- capacidade de autonomia para elaboração de um projeto nacional integrado e endógeno (em oposição às cópias servis dos modelos alienígenas);

- autoconfiança combinada com abertura para o mundo;

3. Ecológica:

- preservação do potencial do capital natureza na sua produção de recursos renováveis;

- limitar o uso dos recursos não renováveis;

4. Ambiental:

- respeitar e realçar a capacidade de autodepuração dos ecossistemas naturais;

5. Territorial:

- configurações urbanas e rurais balanceadas (eliminação das inclinações urbanas nas alocações do investimento público);

- melhoria do ambiente urbano;

- superação das disparidades inter-regionais;

- estratégias de desenvolvimento ambientalmente seguras para áreas ecologicamente frágeis (conservação da biodiversidade pelo ecodesenvolvimento).

6. Econômico:

- desenvolvimento econômico intersetorial equilibrado;

- segurança alimentar;

- capacidade de modernização contínua dos instrumentos de produção;

- razoável nível de autonomia na pesquisa científica e tecnológica;

- inserção soberana na economia internacional.

7. Política (nacional):

- democracia definida em termos de apropriação universal dos direitos humanos;

- desenvolvimento da capacidade do Estado para implementar o projeto nacional, em parceria com todos os empreendedores;

- um nível razoável de coesão social.

8. Política (internacional):

- eficácia dos sistemas de prevenção de guerras da ONU, na garantia da paz e na promoção da cooperação internacional;

- um pacote norte-sul de co-desenvolvimento, baseado no princípio de igualdade (regras do jogo e compartilhamento da responsabilidade de favorecimento do parceiro mais fraco);

- controle institucional efetivo do sistema internacional financeiro e de negócios;

- controle institucional efetivo da aplicação do Princípio da Precaução na gestão do meio ambiente e dos recursos naturais;

- prevenção das mudanças globais negativas;

- proteção da diversidade biológica (e cultural);

- gestão do patrimônio global, como herança comum da humanidade;

- sistema efetivo de cooperação científica e tecnológica internacional e eliminação parcial do caráter de *commodity* da ciência e tecnologia, também como propriedade, da herança comum da humanidade.

A visão de Sachs em relação à distribuição equitativa de renda, melhorando as condições de vida da população e, conseqüentemente, diminuindo os desníveis sociais, está alinhada aos aspectos econômico e social da sustentabilidade, trazendo justiça social, qualidade de vida, respeito e dignidade ao Ser Humano.

Ao aprofundar o significado do termo, Ramos (2001) argumenta que a sustentabilidade, para uma organização, é aquela que se baseia no tripé de viabilidade econômica, equilíbrio ecológico e inclusão social. Em outras palavras, para Ramos (2001), sustentabilidade organizacional significa assegurar a viabilidade financeira de uma organização, fundamentada em ações técnicas e politicamente adequadas ao enfrentamento dos problemas a solucionar, garantindo, assim, o efetivo atendimento às demandas dos grupos sociais beneficiados.

A sustentabilidade organizacional é apreciada por Ramos (2001, p.105), sob a perspectiva de que *“há inúmeras interpretações possíveis do que significa para uma organização não-governamental buscar a sustentabilidade. Todas elas recaem, inevitavelmente, na sustentação financeira”*.

Corroborando tal interpretação, Salamon (2005, p.106) apreende o fenômeno da sustentabilidade como um dos grandes desafios do Terceiro Setor, e salienta que, na garantia da sustentabilidade, encontra-se em jogo o âmbito financeiro:

Muitas organizações do Terceiro Setor começaram como meros esforços pessoais ou graças ao apoio inicial de doadores estrangeiros, públicos ou privados; - à medida que crescem em escala e complexidade, logo superam essas bases iniciais e são percebidas às voltas com graves problemas de sobrevivência; -os cortes na assistência externa, em anos recentes, aprofundaram a crise fiscal do Terceiro Setor, sobretudo porque um número cada vez maior de organizações tem de competir por uma fatia cada vez menor do bolo

Todavia, esse autor ressalta que o problema da sustentabilidade enfrentado pelo Terceiro Setor não se restringe à natureza financeira, acrescentando também a sustentabilidade do capital humano, na qual: “(...) *à medida que a democratização avança em diferentes partes do mundo, os ativistas do Terceiro Setor assumem cargos governamentais (...) deixando assim suas organizações empobrecidas em recursos humanos*” (IOSCHPE, 2005, p.106).

Geralmente, a auto-sustentação refere-se àquela organização que ‘sobrevive’ exclusivamente de sua capacidade de captar e gerir recursos advindos da venda de produtos e serviços, enquanto a sustentação financeira diz respeito à organização que ‘sobrevive’ exclusivamente da captação de recursos financeiros oriundos de agências de cooperação internacional, verbas públicas, vendas de produtos e serviços.

Armani (2001, p.25) reflete também sobre o desenvolvimento organizacional, compreendendo-o como

os processos e iniciativas que visam assegurar a realização, de maneira sustentável, da missão organizacional; e fortalecer o posicionamento estratégico de uma determinada organização na sociedade. Para tanto, exigem-se medidas (i) que fortaleçam a capacidade de articulação das iniciativas e de promoção de processos de mudança social, e (ii) que ampliem a base social/legitimidade e credibilidade da organização, assim como (iii) busquem o aprimoramento gerencial e operacional.

MELO (2003) argumenta que a auto-sustentabilidade das organizações da sociedade civil enfatizada nos discursos contemporâneos não passa de um mito na realidade brasileira, e que uma organização em si não precisa ser eternamente sustentável, mas os problemas sociais que se propõe a resolver é que devem ter soluções sustentáveis.

A auto-sustentabilidade é cotidianamente citada no sentido econômico-financeiro, como a necessidade que as organizações têm de gerar recursos próprios para financiar suas atividades. A concepção de sustentabilidade é mais ampla,

devendo ser entendida como *“a capacidade de ser um empreendimento sustentável, que se pode manter mais ou menos constante ou estável, por um longo período, sendo tal estabilidade em termos institucionais, técnicos, políticos e financeiros”* (ARAUJO, 2003, p.3). O estudioso do Terceiro Setor, Lester Salamon, alerta que a sustentabilidade é muito mais que um fenômeno financeiro, pois ela supõe a construção de uma base de cidadania para o setor e para as organizações. *“Sustentabilidade é, também, um fenômeno humano”* (SENAC, 2002, p.7). Reiteramos a ideia:

“Mais que auto-sustentação é preciso garantir a sustentabilidade dos propósitos e iniciativas da organização (inclusão, prevenção, qualidade de vida, defesa de direitos, etc.) por meio da ampliação e diversificação dos meios e fontes de recursos (ARAÚJO, 2003, p.142).

Pelo exposto acima, a garantia da sustentabilidade será consequência de um processo de fortalecimento institucional.

A sustentabilidade de organizações vai sempre combinar, na melhor das hipóteses, uma capacidade para obter receitas próprias de forma regular (contribuições de sócios e de rede de amigos, prestação de serviços de forma remunerada, venda de produtos etc.), com a capacidade de acessar fontes de financiamentos públicos, privadas e não governamentais, nacionais e internacionais.

Um segundo avanço conceitual é relativo ao fato de que a sustentabilidade não diz respeito apenas à dimensão da sustentação financeira de uma organização, mas sim, a um conjunto bem mais amplo de fatores de desenvolvimento institucional cruciais para as chances de “êxito” duradouro de uma organização sem fins lucrativos.

Sustentabilidade, neste sentido, poderia ser definida como a capacidade institucional de interagir criativamente com contextos cambiantes, de forma a manter-se a relevância social e fortalecer-se a credibilidade da organização.

Passa a ser fundamental para a sua credibilidade e sustentabilidade qualificar tecnicamente o trabalho, clarear e compartilhar o projeto político/missão, institucional, promover uma cultura e metodologias/instrumentos de planejamento estratégico e de monitoramento e avaliação, aperfeiçoar os mecanismos de gestão, qualificar a participação interna e a democratização dos processos decisórios.

Por isso, é importante que, na luta pela sustentabilidade, as ONGs (i) julguem criteriosamente as possíveis implicações de cada oportunidade de financiamento para a sua autonomia, e (ii) que se engajem em processos coletivos de diálogo e ação política visando influenciar os marcos legais, políticos e operacionais de apoio às ONGs vigentes.

A sustentabilidade das organizações depende de decisões integradas, que considerem a interdependência entre as ações de gestão da entidade. Além disso, a sustentabilidade deve ser tratada como um processo, de modo a assegurar o fortalecimento e o desenvolvimento da organização. Para Armani (2008), a capacidade de sustentabilidade das Organizações do Terceiro Setor não está relacionada apenas a sua gestão, mas também à gestão do seu relacionamento com o ambiente em que estão inseridas, ou seja, a sustentabilidade enfoca questões que dizem respeito ao funcionamento interno e à inserção sociopolítica das organizações.

Neste sentido, a capacidade de gestão se revela através de três dimensões: uma dimensão organizacional (capacidade de decidir), que expressa os formatos do processo decisório (quem e como decide) e da participação nas decisões, assim como põe em relevo a legitimidade técnico-política dos decisores; uma dimensão operacional (capacidade de executar), que indica iniciativas de gestão no sentido de manter e mobilizar recursos adicionais, inclusive os estratégicos, de forma a assegurar as condições técnicas, logísticas e gerenciais da organização; e a dimensão da sustentabilidade (capacidade de sustentar resultados) que revela como os gestores têm construído iniciativas voltadas para a formulação de projetos, para a socialização das informações, para a elevação da satisfação dos trabalhadores e usuários e para a institucionalização de mecanismos de gestão que sustentem seus resultados.

Se tomarmos a sustentabilidade por uma dupla dimensão – no âmbito de cada organização e em uma dimensão mais geral do conjunto das ONGs –, torna-se um exercício interessante pensar em variáveis e indicadores de sustentabilidades correspondentes. As variáveis apresentadas a seguir constituem uma contribuição de (ARMANI, 2001):

- Capacidade de geração/captação de recursos em relação às necessidades (anuais ou trienais) de recursos na organização;

- Índice de diversificação das fontes de apoio, tanto em número como no tipo de financiadores;
- Proporção das receitas não vinculadas (oriundas de geração própria e de apoios de caráter institucional) em relação às receitas vinculadas (apoios específicos a programas e projetos, etc.)
- Grau de dependência em relação a recursos de origem internacional (supondo-se que, no longo prazo, a organização é tanto mais sustentável quanto maior for a proporção de recursos acessados no próprio país).
- Nível e tipo de condições (políticas e técnico-gerenciais) e expectativas expressas pelo financiador (em relação à autonomia da ONG).
- Densidade das relações com financiadores e grau de interlocução sobre tendências institucionais e escolhas estratégicas mútuas.
- Grau de desenvolvimento e qualidade dos instrumentos de *accountability* e de demonstração de resultados da organização.
- Nível de desenvolvimento institucional interno: (i) grau de relevância social contextualizada da missão e da estratégia de intervenção institucional; (ii) grau de compartilhamento da identidade e da missão e/ou nível de tensões e conflitos; (iii) grau de estabilidade e efetividade das estruturas e modos de governança institucionais; (iv) capacidade e parâmetros para gestão estratégica, instrumentos gerenciais, etc.; e (v) perfil ético-político, qualificação técnica e índice de rotatividade dos recursos humanos
- Nível de desenvolvimento institucional ampliado: (i) credibilidade (e grau de conhecimento) da organização perante seu público beneficiário, movimentos sociais, órgãos públicos, outras ONGs, fundações sociais, universidades, empresas, agências de cooperação, etc.; (ii) capacidade para deflagrar e/ou influenciar processos de mobilização social e de impactar a agenda pública e as políticas públicas, e (iii) capacidade para estabelecer diálogo, parcerias e trabalho conjunto com outras instituições.
- Quadros de recursos humanos adequados, qualificação, níveis salariais, condições de trabalho e formas alternativas de agregar colaboradores voluntários, militantes, estagiários e outros.

Os pontos abordados por Armani, referentes à capacidade de decidir, executar e sustentar resultados mostram, de maneira objetiva, relacionadas à

gestão, como uma entidade de assistência social, com a utilização de indicadores pode conseguir sua sustentabilidade e manutenção dos objetivos sociais.

Cada vez mais as Organizações Não Governamentais (ONGs) enfrentam o desafio de se submeterem a um processo de avaliação de impacto perante os que financiam seus projetos. Ajudam a levantar fundos, colaboram em sua operação direta junto aos beneficiários ou mesmo na gestão de recursos arrecadados de diferentes fontes. Para isso, torna-se preciso direcionar esforços pela construção de uma boa reputação e se concentrarem nas suas partes interessadas (*stakeholders*), pois eles podem se constituir um “espelho crítico”, tanto porque se encontram entre os que promovem seu trabalho, como porque dele também podem se beneficiar.

Estas instituições mantêm-se, em alguns casos, com recursos oriundos das próprias atividades que desenvolvem. Porém, a maioria delas depende de recursos do governo, de empresas e da sociedade em geral. Sem essas doações, muitas instituições sem fins lucrativos fechariam suas portas; portanto, buscam formas de aprimorar sua imagem, difundir suas ideias e gerar recursos. Hoje, porém, as empresas estão buscando estratégias mais duradouras que proporcionem benefícios mútuos, tornando-se mais próximas das ONGs com as quais desenvolvem relacionamentos.

As entidades filantrópicas são organizações geralmente voltadas para promoção de assistência social e de serviços nas áreas de saúde e educação, caracterizam-se principalmente por serem beneficentes e dependerem de doações de terceiros para se sustentarem (OLAK, 2006, p.28).

Dada a escassez de recursos, uma das maiores dificuldades destas instituições está em sua captação; sendo assim, a transparência na gestão é de fundamental importância. Franco *et. al.* (2003, p.15) e Melo *et. al.* (2003, p.13) buscaram conhecer os problemas na administração dessas entidades. Por meio de pesquisas realizadas com organizações do setor, encontraram os principais problemas enfrentados por elas: “(i) obtenção de recursos financeiros; (ii) conseguir doadores permanentes; (iii) adquirir mão-de-obra voluntária permanente; (iv) adquirir mão-de-obra especializada profissional; (v) realizar convênios/parcerias com o Estado e setor empresarial; (vi) dificuldades monetárias e/ou de infra-estrutura; (vii) dificuldades de gestão e (viii) dificuldades conjunturais/externas à organização”.

Assim, é fundamental para a continuidade da instituição que o montante

arrecadado em doações seja suficiente para cobrir os gastos e investimentos necessários para o desempenho de sua função social. Para tanto, busca-se maximizar os benefícios gerados com essas doações, e isto só pode ser feito por meio de uma gestão eficiente dos recursos.

As entidades do Terceiro Setor devem desenvolver suas atividades baseadas num plano de trabalho previamente elaborado, que distinga as atividades essenciais das não essenciais, detalhando as ações para o cumprimento da missão e dos objetivos a que se propõem.

Uma demonstração de grande importância e poder informativo para o plano de trabalho é o fluxo de caixa, que deve ser estruturado em conformidade com esse plano, constituindo-se como peça contábil importante, norteadora das atividades das organizações, pois permite a determinação de metas, financeiras ou não, e a verificação de seu cumprimento por parte dos gestores e associados.

Uma entidade sem fins lucrativos cria valor socioeconômico pela transformação de recursos, insumos e/ou processos em produtos passíveis de venda (atividade econômica) e pela geração de receitas ou pela redução de custos para o setor público (atividade social). São três pontos a serem observados e, quando analisados isoladamente, fornecem um tipo de informação e, conjuntamente, compõem o resultado contábil “oficial”. A primeira ponta do tripé é o valor da causa social, buscando mostrar se a entidade é mais eficiente que o Estado no exercício social. A segunda ponta é o valor da atividade econômica, mostrando a eficiência da gestão de recursos, visto esta ser a parte “lucrativa” da parceria. Por fim, a última ponta analisa a capacidade de arrecadação de recursos da entidade, informação relacionada, inclusive, à imagem da mesma na sociedade.

Dentre as estratégias para uma entidade do Terceiro Setor conseguir recursos encontram-se desde a comercialização de produtos ligados à luta social empreendida, até o recolhimento de doações. Porém, essas estratégias de captação de recursos podem incorrer em perda de foco no objetivo principal da organização ou movimento social, despendendo energias e recursos mais para a sobrevivência própria do que para o ataque aos problemas sociais.

A tendência a voltar-se mais para a sobrevivência organizacional, desprezando-se as demandas da base comunitária, longe de ser um fenômeno residual é uma das categorias centrais de análise dos movimentos sociais, remetendo ao dilema Micheliano da chamada “Lei de Ferro das Oligarquias”

(AZEVEDO e PRATES, 1991). A parceria com Estado é uma estratégia fundamental para a sobrevivência das instituições, porém, do ponto de vista neoliberal, ela é considerada como uma alternativa para a prestação de serviços públicos sob a responsabilidade do Estado. Em relação às ONGs, é possível verificar, na literatura, uma posição que considera a parceria como algo nocivo às mesmas, que pode afetar sua capacidade de crítica, cobrança e controle em relação ao Estado.

A parceria também é uma oportunidade de a ONG ampliar sua área de atuação e, ao mesmo tempo, influenciar os processos de elaboração de políticas públicas. A perspectiva adotada considera que a parceria pode ser um instrumento importante para a atuação das ONGs e pode ter um caráter complementar para a atuação do Estado. Isso não desconsidera os problemas envolvidos neste tipo de processo, que podem estar relacionados, por exemplo, ao risco de cooptação das ONGs por parte do Estado e à terceirização de serviços.

Outra questão a ser abordada é o hibridismo da gestão em ONGs, atrelado ao paradigma da sustentabilidade, isto é, o fim da dependência de fontes tradicionais de financiamento. Isso implica a necessidade de diversificar fontes de financiamento, desenvolver projetos de geração de receita, profissionalizar recursos humanos e voluntariado, atrair membros sócios das organizações, estabelecer estratégias de comunicação, avaliar resultados e desenvolver uma estrutura gerencial altamente eficiente. De acordo com Roesch (2002), há consenso entre os estudiosos no concernente ao fato de que as práticas de gestão das ONGs devem partir dos problemas que circundam estas organizações e serem negociadas com as diferentes partes interessadas e beneficiárias.

Outra variável que vem gerando questionamentos na gestão de ONGs é a incorporação direta das tecnologias gerenciais aplicadas às organizações estatais e privadas. Teodósio (2003) comenta que a transposição de técnicas gerenciais oriundas da esfera privada não se dá de maneira linear e absoluta, esbarrando nas especificidades da gestão social. Para o autor, ferramentas administrativas privadas carregam em si conceitos e pressupostos que, em alguns casos, podem trazer distorções quanto à natureza da gestão demandada na esfera social. Para o autor em questão, diante de um cenário atual marcado pela emergência de diferentes grupos de interesses com diferentes demandas socioeconômicas e políticas, o gestor social teria como atributos centrais a capacidade de articulação e de

negociação, diferentemente do gestor privado, que se caracterizaria pela agressividade e competitividade no alcance de metas do empreendimento.

Considerando um dos aspectos mais relevantes da sustentabilidade, qual seja, a gestão, Tachizawa (2002) propõe uma dinâmica para as ONGs que propicie a implementação de suas estratégias sociais, coerente com a sua missão e visão de longo prazo e com os elementos que integram a gestão de organizações sem fins lucrativos, relacionados aos seguintes aspectos: parcerias e gestão com pessoas; estratégias financeiras; tecnologias da informação e estrutura organizacional e indicadores de gestão aplicados às ONGs. Um aspecto significativo na gestão de ONGs, ainda segundo Tachizawa (2002, p.192), é a gestão em redes. Para o autor, as organizações do Terceiro Setor têm sido pioneiras na criação e manutenção de redes que operam nos níveis local, regional, nacional e internacional, seja para a troca de informações, para a articulação política, ou mesmo para a implementação de ações conjuntas.

Dessa forma, os conceitos de sustentabilidade referentes às entidades do Terceiro Setor demonstram uma grande necessidade de recursos financeiros, humanos e materiais para o direcionamento das ações e refinamento dos mecanismos de gestão necessários e, a um só tempo, tão diferentes dos outros setores.

1.5-ACCOUNTABILITY E TRANSPARÊNCIA NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

A ideia de accountability está presente, hoje, em diversas áreas das ciências sociais: desde a administração de empresas até a educação, passando pela administração pública e a ciência política. *Accountability* é um conceito que está relacionado à ideia de prestar contas a alguém, dar explicações a outrem, justificar atos e decisões, seja no âmbito público ou no privado. Em se tratando da administração pública, esse termo aponta para a necessidade – e dever – de um governo democrático prestar contas de seus atos para os cidadãos. Nesse sentido, Schedler (1999) argumenta que duas dimensões compõem o conceito: responsividade e reforço. A primeira dimensão relaciona-se diretamente ao significado dado no parágrafo anterior e envolve o direito – por parte do principal, a sociedade – de receber informação e explicações, e a correspondente obrigação –

pelo agente, o governo – de fornecer todos os detalhes necessários e também no dever de justificar a conduta. A segunda dimensão exprime a ideia de sujeitar o poder à constante ameaça de sanções em decorrência de resultados insatisfatórios ou de desvio de conduta.

Existe ainda uma distinção entre os conceitos de verticalidade e horizontalidade. A *accountability* vertical é basicamente entendida como as eleições, desde que acompanhadas de liberdade de expressão, de cobertura de imprensa e liberdade de associação que permita aos cidadãos vocalizarem suas demandas, denunciarem os oficiais e sancioná-los.

A *accountability* horizontal abrange basicamente poderes que tenham um grau de concorrência e equilíbrio, como o sistema de divisão de poderes do presidencialismo e a existência de órgãos independentes com poder, incentivos e capacidade de ação em relação a outros órgãos governamentais (O'DONNELL, 1998, p.113).

Accountability refere-se, pois, à busca de equilíbrio do poder, de forma que seu exercício seja realizado em bases socialmente aceitáveis e que se evitem abusos e exageros que tornem a sociedade submissa aos interesses particulares dos eventuais donos do poder.

Sua noção é basicamente, bidimensional: envolve capacidade de resposta e capacidade de punição (*answerability* e *enforcement*). Além disso, a noção de *accountability* política pressupõe a existência do poder e a necessidade de que este seja controlado. Isso constitui sua razão de ser.

Analisando-se sob o ponto de vista da teoria dos contratos e a partir das relações existentes na sociedade, percebe-se sempre a ocorrência de uma delegação de poder e, como contrapartida, uma geração de responsabilidades. De acordo com Nakagawa (1993, p.17), forma-se assim uma grande cadeia de *accountability*, onde este termo é definido como sendo: “(...) a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”

Em relação ao Terceiro Setor, a cadeia de *Accountability* surge a partir da “delegação de poder”, proveniente dos recursos que são doados pela sociedade e estas entidades beneficentes, e tem como contrapartida a “geração de responsabilidades”, decorrentes da necessidade de gerir adequadamente estes recursos recebidos.

Dentre os desafios que se apresentam às instituições sem fins lucrativos, três são considerados por Salamon (1997, p.102):

- desafio da legitimidade: a ausência de informação disponível sobre o Terceiro Setor faz com que haja uma grande falta de consciência a seu respeito. Isso porque ele é, sistematicamente, ignorado nas estatísticas econômicas;
- desafio da eficiência: trata-se da necessidade de o setor demonstrar sua capacidade e competência em um ambiente em que crescem as pressões para aperfeiçoar o sistema de administração, desempenho, controle institucional etc.;
- desafio da colaboração: desenvolver a colaboração com o Estado que, além de importante fonte de financiamento, é um poderoso parceiro no desenvolvimento de projetos em conjunto, visando ao cumprimento das demandas da sociedade no âmbito social. O Terceiro Setor não nasceu com o objetivo de substituir o Estado. No Brasil, o mecanismo de publicização utilizado no âmbito da reforma do Estado é um exemplo da aproximação entre o Estado e o Terceiro Setor, com o objetivo do desenvolvimento de projetos em conjunto;

Além dos desafios enunciados anteriormente, a falta de transparência caracterizada pela resistência em abrir-se à avaliação externa deve ser entendida como outro importante obstáculo a ser superado pelas instituições do Terceiro Setor.

De acordo com Bushman *et. al.* (2004), para a observação das atividades das organizações no mercado é preciso que informações estejam disponíveis aos interessados. A transparência, nesse caso, seria proporcional ao nível de disponibilidade e disseminação de informações; para tanto, deve-se considerar a capacidade de organização em produzir, recolher, validar e disseminar informações às partes interessadas.

Porém, conforme alguns autores, como é o caso de Srinivasan (2006), divulgar qualquer tipo de informação não resolve o problema da falta de transparência, já que a informação disseminada deve possuir qualidade para que atenda às premissas da transparência.

Nesse contexto, segundo Bueno (2009), a prática da transparência requer, efetivamente, para muitas organizações, uma mudança profunda em seu processo de gestão. Dificilmente aquelas que se caracterizam por uma hierarquia rígida e decisões centralizadas ou que descartam a participação como elemento de sua

cultura estão preparadas para uma autêntica interação com o mercado. Essas organizações, em geral, receiam abrir-se para os seus públicos, como se essa situação representasse perigo.

Bueno (2009) ainda afirma que a organização transparente prioriza o atendimento, favorece o contato e, sob nenhuma hipótese, manipula dados ou informações, com o objetivo de conseguir vantagens. Ela pratica, como diz o mercado, o jogo limpo. Outro ponto a ser considerado é que a falta de transparência, de acordo com Camargo (2001), pode afetar a captação de recursos, já que uma onda de desconfiança pode ser gerada por um ambiente de poucas informações ou de informações pouco claras. A relação transparente é importante para a captação de recursos, pois nenhum agente racional destinaria um valor de seu patrimônio a uma entidade obscura e sem evidências de que sua aplicação está sendo feita de forma apropriada.

O Terceiro Setor é representado pelo mercado das doações, o qual se baseia na liberdade dos doadores para direcionar seus recursos à organização que escolherem. Entretanto, essa escolha não se fundamenta em uma relação transparente, pois existe forte assimetria informacional entre o gestor da organização e aquilo que é amplamente divulgado e que influencia a escolha dos doadores (AKERLOF, 1970)

A tendência de separação entre principal e agente ocorre, nas organizações sem fins lucrativos, principalmente em função de dois aspectos: o primeiro, de caráter interno, refere-se aos fundadores e idealizadores das organizações, que vêm deixando a função de gestores para atender à necessidade de profissionalização do setor; o segundo aspecto, de caráter externo, relaciona-se ao aumento da rigidez na prestação de contas aos principais, especialmente os parceiros e doadores.

De acordo com Herrero *et. al.* (2002), essa falta de interesse dos doadores em monitorar ocorre porque, normalmente, após a doação, as preocupações com os resultados gerados são pequenas e há poucos mecanismos de controle do processo. Isso acontece, principalmente, por três motivos:

- a motivação que levou o indivíduo a fazer a doação é, geralmente, pouco focada em resultados mensuráveis;
- há falta de compreensão do doador quanto ao objeto de trabalho da organização;

- há dificuldade do gestor em comunicar, de forma clara, o objeto de trabalho da organização.

Falconer (1999, p.132), abordando o problema da necessidade de transparência e do cumprimento da responsabilidade da organização de prestar contas perante os diversos públicos que têm interesses legítimos diante delas (*stakeholders accountability*), apresenta alguns motivos que podem ter influenciado as organizações do Terceiro Setor, no Brasil, quanto ao hábito de não cultivar a transparência:

Muitas organizações foram criadas em um contexto repressivo e atuaram como entidades semi-clandestinas por muitos anos. Entidades que tradicionalmente foram subvencionadas pelo Estado aprenderam que para obter os recursos necessários deveriam percorrer caminhos obscuros de interesses clientelistas. Muitas organizações simplesmente jamais desenvolveram a percepção de que têm um caráter público, seja pela finalidade que buscam, seja pela isenção de impostos de que se beneficiam. (FALCONER, 1999, p. 132)

Falconer e Vilela (2001) afirmam que as organizações filantrópicas deveriam operar com transparência, revelando critérios de acesso aos recursos. Porém, evidenciam, em sua obra, que essa prática não é frequente, e afirmam que, no Brasil, são poucas as organizações que publicam diretrizes e guias de aplicação de recursos, mesmo sendo este um dos meios de promover a transparência.

De uma forma geral, os critérios mais citados para uma boa transparência são:

- Divulgação financeira: Um dos principais motivos da divulgação financeira é fornecer informações úteis no processo de tomada de decisões, por isso, é importante que a informação divulgada seja apropriada e relevante, pois afetará o comportamento de diferentes *stakeholders*;
- Disponibilidade de informações operacionais e administrativas aos diferentes públicos: A divulgação da missão é importante e funciona como um convite ao público para que participem dos projetos. Com relação à comunicação das atividades operacionais e administrativas, cabe aos gestores da entidade decidir sobre a mídia a ser utilizada, considerando-se as necessidades dos diferentes públicos; além de se escolher da forma pela qual os *stakeholders* terão acesso a informação e o que lhes será transmitido, representam as

principais ferramentas da comunicação que permite que essa contemple os diferentes objetivos dos usuários da informação;

- Acesso às instalações físicas: A verificação das instalações físicas da entidade permite não apenas comprovar-se a sua própria existência mas, também, conhecer as atividades desenvolvidas *in loco*. Segundo Drucker (1994), a confiança dos atuais e potenciais doadores se fortalece diante da constatação de que os serviços prometidos estão sendo, de fato, realizados. Nesse sentido, ter a possibilidade de conhecer, pessoalmente, os trabalhos realizados pela entidade pode representar a diferença no processo de alocação de recursos dos potenciais doadores.
- Divulgação dos nomes dos membros da administração: O principal executivo da entidade responde pela organização perante os diferentes *stakeholders*. Para a prestação de contas à sociedade, ainda que atuem em caráter voluntário, os responsáveis pela entidade responderão pelo desempenho obtido e arcarão com as implicações decorrentes, inclusive legais.

Uma das questões mais preocupantes às organizações do Terceiro Setor, para que conquistem definitivamente seus espaços, é a conquista da legitimidade frente toda a sua gama de interessados, os *stakeholders*, esta, que pode ser promovida por meio da prestação eficaz de contas. Atuando, assim, com eficácia na promoção da participação popular; no âmbito de proteção dos direitos difusos e coletivos; na luta e ação pela melhoria da qualidade de vida da população carente. Para dar alcance a estas práticas, contudo, é imprescindível a divulgação de suas ações por meio de informações claras e objetivas que satisfaçam aos públicos interessados, não só em termos de números, mas também aspectos relacionados aos objetivos sociais, à publicização política de seus resultados, deixando transparecer sua ética, elaborando códigos de condutas e esclarecendo a todos seus objetivos, a transformação social que querem promover.

Na ciência política, os mecanismos de *accountability* política e social são ferramentas indispensáveis no aperfeiçoamento da democracia. O Terceiro Setor se coloca cada vez mais como ator protagonista do espaço público e, de fato, assume posições relacionadas ao poder estatal e às políticas públicas. Existem e funcionam, no entanto, com uma lógica diversa da representação por delegação, ou pela lógica da afiliação tradicionais no sistema político (LANDIM,1998). Para uma atuação consistente neste sentido, colocam-se questões específicas de responsabilização e

de controle: os que financiam suas ações não são seus beneficiários; e nestas entidades a busca por legitimação também deve ser preocupação central, visto que elas não são criadas por algum ato de autorização institucional.

Uma das principais obrigações dos administradores das entidades do Terceiro Setor é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público, por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui.

Prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

Os elementos que compõem a prestação de contas são exigidos pelos órgãos interessados e autoridades ou entidades aportadoras de recursos, de acordo com atos normativos que regem a entidade. A extensão das exigências pode variar, mas, de um modo geral, os documentos e informações são semelhantes. O responsável pela prestação de contas deve observar quais são as exigências específicas de cada órgão, para que não encaminhe elementos aquém ou além do necessário

A seguir, são apontados alguns instrumentos utilizados no processo de prestações de contas normalmente exigidos:

1.5.1- Relatórios de Atividades

Documento circunstanciado dos trabalhos desenvolvidos no período da gestão, acompanhado de elementos que comprovem a efetiva realização, de acordo com as finalidades estatutárias da entidade. Deve ser elaborado um relatório para cada período da gestão ou exercício financeiro, mesmo que o período da prestação de contas englobe vários exercícios. O relatório deve ter uma linguagem acessível e conter elementos que possibilitem ao usuário verificar a atuação da entidade de acordo com seus fins estatutários. Deve-se mencionar, por exemplo, os programas realizados pela entidade, o número de pessoas beneficiadas, os meios utilizados para atingir as finalidades, como, por exemplo, os valores gastos, o número de voluntários, etc. Relatórios demasiadamente analíticos devem ser evitados, a não

ser que solicitados pelo órgão incumbido da análise. A concisão, porém, não deve prejudicar a visão sistêmica das atividades e os meios utilizados para alcançar os objetivos.

1.5.2- Informações Bancárias

As informações bancárias podem ser exigidas em dois diferentes níveis. No primeiro nível, é exigida uma relação das contas bancárias da entidade, com identificação da instituição financeira, número da conta, tipo da conta, indicando se os depósitos são em conta-corrente, conta de aplicação, poupança, etc., e agência. No segundo nível, são exigidas cópias dos extratos bancários ou de documentos equivalentes emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem os saldos das contas bancárias, na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação.

1.5.3- Inventário Patrimonial

O Inventário Patrimonial é uma relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade, em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens do ativo permanente.

1.5.4- Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ

A elaboração e entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) é obrigatória para todas as entidades de interesse social. A inobservância dessa obrigação impõe restrições aos benefícios conquistados pela entidade, como a perda da imunidade ou da isenção, gerando passivo tributário e inviabilizando a continuidade da entidade.

1.5.5- Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

Devem ser apresentadas à prestação de contas a RAIS impressa e o recibo de

entrega. No caso de a entidade não possuir empregado, deve ser entregue a RAIS negativa.

1.5.6- Parecer do Conselho Fiscal

O cumprimento dessa exigência dependerá da estrutura administrativa da entidade quanto à previsão ou não no estatuto da entidade. De qualquer forma, cabe ao órgão deliberativo máximo da entidade a aprovação final da prestação de contas no âmbito interno. Assim, a ata da reunião em que houver deliberação acerca da prestação de contas do órgão executivo poderá suprir a inexistência do parecer do Conselho Fiscal.

1.5.7- Parecer e relatórios de Auditores Independentes

O exame de auditoria das contas das entidades de interesse social, feito por auditores independentes, é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por aportadores de recursos ou estar prevista no estatuto da entidade. Por exigência de quaisquer dos interessados citados, deve a auditoria ser feita por auditor independente, contador regularmente registrado em órgão competente, cujo relatório e parecer circunstanciado devem acompanhar a prestação de contas, contendo as recomendações que forem julgadas oportunas e necessárias, especialmente em relação aos controles internos

1.5.8-Demonstrações Contábeis como instrumento de transparência

De acordo com Campos (2003, p.27): *“O aumento do volume dos recursos arrecadados pelas entidades do Terceiro Setor sem fins lucrativos é acompanhado por uma maior necessidade de transparência quanto a sua aplicação”*. Ainda de acordo com o autor,

“na medida em que a contabilidade suprir as Organizações do Terceiro Setor (...) e proporcionar a clareza dos números para o público externo, serão possíveis prestações de contas que estimulem a entrada de mais recursos e a sustentabilidade daquelas entidades ao longo do tempo (p. 92).

Nesse contexto, a Contabilidade, consagradamente definida como um sistema de informação e mensuração, passou a ser requerida em diversos

momentos pelos vários organismos governamentais e não governamentais, para fornecer-lhes Demonstrações Contábeis e outras informações por ela geradas, quer para registros e concessão de certificados específicos ou mesmo para fins de prestação de contas das ações dessas entidades.

No Brasil, a demanda por prestação de contas, *accountability*, encontra-se muitas vezes, prejudicada pelo fato de as demonstrações contábeis utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos serem elaboradas a partir dos modelos especificados pela legislação societária e que foram desenvolvidas para atender às necessidades de usuários de informações ligados a instituições com fins lucrativos.

As diferenças existentes entre as instituições que compõem o mercado (empresas) e as que formam o setor sem fins lucrativos fazem com que os gestores de organizações do Terceiro Setor necessitem adaptar as ferramentas gerenciais, dentre elas as demonstrações contábeis, para atender às peculiaridades do ambiente no qual essas organizações estão inseridas (CAMPOS, 2003).

Os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas entidades do Terceiro Setor no Brasil, em alguns aspectos, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos são as determinadas pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC T3, que elenca os seguintes relatórios: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

As demonstrações contábeis das entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos. Estas especificidades se localizam principalmente no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Déficit ou Superávit do Exercício.

1-O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore ou não atividade lucrativa. É uma “fotografia” (por isso, demonstrativo estático) da entidade em dado momento, evidenciando, de forma sucinta, a situação econômica, financeira e patrimonial. Assim como nas empresas, o Balanço Patrimonial, para ser útil aos seus usuários, deve refletir, tempestiva e

qualitativamente, a situação patrimonial das entidades sem fins lucrativos, caso contrário, perde totalmente seu valor.

A seguir, uma relação de contas do Balanço Patrimonial, que diferem basicamente daquela encontrada nos outros tipos de sociedades:

Tabela 1: Contas de Balanços Específicas de Entidade do Terceiro Setor

Ativo
Banco Conta Movimento
Recursos Livres
Recursos de Terceiros
Recursos com Restrições
Aplicações Financeiras
Recursos Livres
Recursos de Terceiros
Recursos com Restrições
Mensalidades a Receber
Atendimento a Receber
Valores Pendentes de Prestação de Contas
Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos
Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias
Gratuidade a confirmar
Passivo
Vinculado ao Fornecimento de Material e Serviços
Vinculado a Consignações
Vinculado a Obrigações Tributárias
Recursos de Projetos
Recursos de Entidade Pública Nacional
Recursos de Entidade Privada Nacional
Recursos de Entidades Internacionais
Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados
Patrimônio Social
Fundo Patrimonial
Fundo Institucional
Fundos Especiais
Doações e Subvenções
Superávit ou Déficit Acumulados

Fonte: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004

Destacam-se, neste grupo de contas, os termos Recursos de Terceiros em poder da entidade, em virtude de parcerias, enquanto aguardam o retorno aos proprietários, e os recursos com restrições, que registram os Recursos Financeiros de entidades convenientes ou contratantes, com aplicação específica no objeto

contratado ou conveniado. No passivo, a principal referência são os recursos de entidades gestoras em suas diversas modalidades.

2-Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, também conhecida como Demonstração do Resultado do Exercício. A ênfase aqui não deve ser dada ao resultado (lucro/prejuízo), como ocorre nas entidades de fins lucrativos. Obviamente, ao final, será evidenciado, igualmente, um resultado (superavitário ou deficitário), mas para a entidade sem fins lucrativos. Em linhas gerais, a preocupação maior é com as atividades e projetos desenvolvidos, do que com o resultado. Essa demonstração, independentemente da terminologia adotada, é de fundamental importância para essas entidades por evidenciar, efetivamente, as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos, custos e despesas empregadas nas atividades dessas entidades.

Tabela 2: Contas de Resultado

Superávit ou Déficit do Exercício
Receitas
Doações
Subvenções
Taxa de Administração
Venda de Bens e Serviços
Mensalidades
Atendimento
Assistência
Financeiras
Benefícios obtidos- Gratuitades
Benefícios concedidos - Gratuitades
Despesas e Custos
Pessoal
Administrativas
Financeiras
Assistenciais

Fonte: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004

As entidades sem fins lucrativos existem porque os Governos são ineficientes na prestação dos serviços a que a comunidade tem direito. Dessa forma, as pessoas, objetivando satisfazerem as suas necessidades básicas (educação, saúde, lazer, etc.), acabam pagando em duplicidade por estes serviços: aos Governos, na forma de impostos, e às entidades que efetivamente atendem à comunidade, quer

na forma de doações (horas de trabalho, dinheiro, materiais, etc.), quer na forma de remuneração de serviços (notadamente nas atividades empresariais). Dessa forma, as principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos são, basicamente, as seguintes: contribuições e doações, subvenções, receitas de aplicações financeiras, receitas de capital, receita de venda de produtos, mercadorias e serviços.

a- As Contribuições correspondem a recursos pecuniários oriundos de associações e outros indivíduos ou empresas que se comprometem, periodicamente (mensal, trimestral, anualmente), a contribuir com determinada quantia, prefixada ou não, para manutenção da entidade ou para a execução de uma obra, um projeto ou atividade específica. A contribuição transmite a ideia de um compromisso ininterrupto (não eventual) do contribuinte para com a entidade beneficiada. A partir desta definição, é possível dividir as contribuições em duas classes distintas: Contribuições de Associados e Contribuições de Não Associados.

As Contribuições de Não Associados são os recursos pecuniários oriundos de pessoas ou empresas estranhas ao quadro social da entidade, que, por razões diversas, resolvem contribuir periodicamente. Estas contribuições, diferentemente das dos associados, não são normalmente prefixadas pela entidade. Ao contrário, o próprio contribuinte determina o valor da contribuição, que poderá ser fixo ou variável. As contribuições aqui são voluntárias e espontâneas e o contribuinte não tem nenhum compromisso legal ou regimental de efetuar o pagamento do valor prometido e muito menos sofre sanções pela falta de pagamento. São exemplos de entidades que normalmente recebem tais contribuições as de caráter beneficente, religioso, assistencial, filantrópico e assemelhados. Essas entidades utilizam-se fortemente dos meios de comunicação de massa para angariar tais fundos.

b- Doações: Considera-se doação, segundo o Código Civil brasileiro, Art. 538, “o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”. O doador poderá impor algum tipo de restrição, podendo ela ser temporária ou permanente. A restrição temporária é uma restrição imposta pelo doador que permite à organização donatária (recebedora da doação) gastar ou consumir os ativos doados quando especificados e que é cumprida pelo tempo decorrido ou por ações da organização. A restrição permanente é a restrição imposta pelo doador, que estipula que os recursos sejam mantidos permanentemente, mas permite à organização gastar ou consumir parte ou todo

rendimento (ou outros benefícios econômicos) derivados de ativos doados. Neste trabalho, o termo doações será utilizado no sentido de recursos gratuitamente recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais, quer na forma de dinheiro, outros bens, direitos ou, ainda, na forma de serviços (profissionais ou não). Algumas doações são feitas para atender a fins específicos, cuja utilização fica restrita à vontade do doador. São os fundos designados (restritos).

As doações são, para muitas entidades de interesse social, a mais importante fonte de recursos. Estas doações podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos, outro ativo qualquer ou também por meio de prestação de serviços.

c- Subvenções: As subvenções constituem-se na maior fonte de receita para muitas entidades sem fins lucrativos. É através destes recursos que muitas entidades conseguem cumprir suas finalidades sociais. Estes recursos são normalmente empregados na manutenção do patrimônio, folha de pagamento, materiais de uso e consumo, alimentação e, outras vezes, utilizados em investimentos em novos projetos. Nunes (1990, p.801) define subvenção da seguinte maneira:

Abono de determinada soma de dinheiro concedido, periodicamente, pela Administração ou Governo, para a manutenção de instituição beneficente, ou estabelecimento, serviço, ou obra de caráter privado e utilidade ou interesse público, regularmente organizada.

De acordo com o pronunciamento do *International Accounting Standard Committee*, as subvenções governamentais “*consistem em ajuda governamental, sob forma de transferência de recursos a uma empresa em retribuição ao cumprimento passado ou futuro de certas condições referentes às atividades operacionais*”.

Há dois tipos de subvenções: as ordinárias e as extraordinárias. As subvenções ordinárias ou periódicas são recursos recebidos ordinariamente, destinados, normalmente, para fazer face às despesas de manutenção e conservação do patrimônio, folha de pagamento, compra de materiais de usos e consumo e outras despesas regulares da entidade. As subvenções extraordinárias são recursos recebidos esporádica ou extraordinariamente e utilizados, via de regra, para atender a projetos específicos de reforma, ampliação, construção de novas

unidades, aquisições de bens móveis ou imóveis, realização de eventos ou atividades.

d-Receitas de Aplicações Financeiras: Como receitas de aplicações financeiras as entidades sem fins lucrativos têm-se, basicamente: juros reais auferidos ou recebidos pela entidade de eventuais clientes; descontos obtidos de pagamentos antecipados; juros recebidos decorrentes de aplicação no mercado financeiro.

e- Receita de Capital: Constituem-se em receitas esporádicas, oriundas da alienação de investimentos ou imobilizações. Obviamente, das receitas de capital deve-se deduzir o custo dos investimentos ou imobilizados vendidos. Isso significa que, em tais alienações, a entidade poderá ter um ganho ou perda de capital, dependendo da relação existente entre o valor de venda e o valor de custo.

f- Receita de Vendas de Produtos, Mercadorias e Serviços: Algumas entidades sem fins lucrativos, para cumprir sua missão, seus propósitos sociais ou mesmo para a manutenção das suas atividades, podem produzir e vender seus produtos, comercializar mercadorias adquiridas de terceiros ou, ainda, vender serviços. É o caso, por exemplo, de oficinas profissionalizantes de marcenaria, mecânica, etc., cantina, bazar beneficente, livraria, produtora de vídeos e assim por diante.

g- Receitas com Gratuidades: De forma geral, uma das atividades mais significativas das Entidades de Interesse Social é a prestação de serviços à coletividade, sem finalidade lucrativa. Nesse sentido, essas entidades devem prestar serviços sem contrapartida financeira, em contraposição à ideia do lucro. São exemplos de gratuidades a prestação de serviço não oneroso, a concessão de bolsa de estudo, a distribuição de cestas básicas, a doação de roupas e medicamentos à população carente, entre outros.

Nas organizações sem fins lucrativos, existem algumas peculiaridades que não podem ser omitidas, tanto para fins de definição de despesa e do “momento” do seu reconhecimento, quanto para fins de sua mensuração. Por este motivo, é de fundamental importância para essas entidades evidenciar as ações dos gestores em termos de volume de receitas, custos e despesas empregadas nas atividades dessas entidades.

As Despesas são recursos consumidos nas atividades da organização, não identificados diretamente com as receitas. Normalmente, relacionam-se aos gastos administrativos, recursos humanos (diretores, funcionários e serviços autônomos),

financeiros, tributários e outros vinculados às atividades da organização. Quando não houver receitas com as quais possam ser identificadas:

a- Despesas com Recursos Humanos – Relacionadas com as pessoas que trabalham na organização (diretoria, quando remunerada, funcionários autônomos) e os respectivos encargos sociais e provisões trabalhistas;

b- Despesas Administrativas – São recursos consumidos, vinculados às atividades administrativas (exceto recursos humanos, aqui incluídos em grupo específico). Podem ser incluídos os gastos com manutenção e conservação da infraestrutura física e tecnológica, serviços com comunicação e apoio administrativo, propaganda e publicidade, captação de recursos, dentre outros;

c- Despesas Financeiras – Essas despesas normalmente englobam os juros vinculados a operações bancárias de empréstimos, financiamentos, descontos de títulos, dentre outras. Também se podem considerar como despesas financeiras os descontos concedidos, as comissões e despesas bancárias;

e- Despesas Tributárias – A imunidade e/ou isenção nem sempre alcançam todos os impostos e taxas e, nesse caso, despesas dessa natureza devem ser contabilizadas neste grupo;

f- Despesas com Assistência Social, Educacional, Hospitalar e outras - São recursos consumidos em atendimentos às pessoas em geral, crianças, adolescentes, idosos, portadores de necessidades especiais, comunidades indígenas, etc. Havendo receitas destinadas a esses atendimentos (quer na forma de subvenções, doações ou mesmo cobrança de algum tipo de taxa), é recomendável a vinculação, em grupo específico, dos recursos “arrecadados” e dos recursos consumidos. Assim, é possível identificar o resultado específico com tais atendimentos;

g- Custos das vendas de bens e serviços – A Contabilidade de custos é importante na segregação dos custos indiretos entre as atividades de captação de recursos e os programas operacionalizados pela entidade. Nesse sentido, é interessante que as atividades desenvolvidas pela entidade sejam classificadas em atividades-fim e atividades-meio. As atividades-meio podem ser relacionadas à administração geral da entidade ou à obtenção de fundos.

Tendo em vista a necessidade de informação para o usuário, é interessante que as entidades de interesse social façam uma distinção entre as despesas com atividades-fim, as despesas com atividades administrativas e as despesas

decorrentes do esforço de obtenção de fundos para a entidade. A comparação entre o esforço feito pela entidade e as contribuições recebidas pela entidade é um importante indicador analítico. Para isso, faz-se necessária a existência de uma contabilidade de custos para a adequada alocação dos custos indiretos. Essa alocação dos custos indiretos torna possível que uma entidade possa ter, caso seja necessário, contabilidade por programas ou fundos. Neste sentido, a contabilidade deve determinar os critérios a serem utilizados na alocação, de maneira clara e consistente temporalmente.

3-Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: fornece a movimentação ocorrida durante determinado período nas diversas contas que integram o patrimônio líquido. Integram o Patrimônio Líquido Social as seguintes contas: Patrimônio Social, Reservas de Reavaliação, Subvenções e Doações Patrimoniais e Superávit ou Déficit do Exercício.

4-Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR): a estrutura dessa demonstração para as entidades sem fins lucrativos em pouco difere da estrutura proposta pela legislação societária, utilizada pelas empresas em geral. O que muda é, basicamente, a terminologia utilizada. Não há, por exemplo, integralização de capital, distribuição de dividendos, etc., já que nada é distribuído, mas revertido para o Patrimônio Social.

5-Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC): Apesar de não ser obrigatória é uma demonstração de fundamental importância para as entidades sem fins lucrativos, pois mostra o fluxo financeiro da entidade durante determinado período, especialmente para os usuários não familiarizados com a contabilidade.

A demonstração do fluxo de caixa apresenta a movimentação ocorrida nas contas do disponível da entidade, evidenciando de onde vieram os recursos financeiros e onde foram aplicados. Essa demonstração poderá ser apresentada por dois métodos: pelo método direto ou pelo método indireto. Pelo método indireto é feita uma conciliação entre o superávit/déficit do exercício social e as contrapartidas da movimentação ocorrida nas contas do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras de liquidez imediata). Pelo método direto são demonstradas todas as contas que fizeram contrapartida com as contas do disponível.

A Demonstração do Fluxo de Caixa deverá apresentar, de forma segregada, as transações relacionadas às atividades próprias da entidade, ao financiamento e aos investimentos

Algumas entidades sem fins lucrativos elaboram, periodicamente, a demonstração do fluxo de caixa para atender à própria administração, bem como a associados, membros e outros usuários. Essa demonstração é muito bem aceita, por evidenciar recebimentos e pagamentos do período, bem como o respectivo saldo existente para fazer face a outros compromissos vencidos.

6-Outro instrumento importante, porém pouco utilizado pelas entidades sem fins lucrativos é o Balanço Social. Trata-se de um instrumento contábil publicado anualmente, e que reúne um conjunto de informações referentes às atividades desenvolvidas pelas entidades em promoção humana e social, dirigidas a seus empregados e à comunidade na qual está inserida. Para Tinoco,

o Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar; da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários, entre estes os funcionários (2009, p.14).

O Balanço Social, desde que bem estruturado, pode evidenciar os princípios e valores da entidade sem fins lucrativos e caracterizar, por meio dos dados quantitativos, o cumprimento de sua Responsabilidade diante da Sociedade, seja ela interna – com seus funcionários, ou externa – com o meio em que está inserida a Organização.

A finalidade do Balanço Social é tornar ainda mais transparentes os dados sociais, fato este que tem despertado o interesse das entidades sem fins lucrativos, bem como das empresas que cumprem sua responsabilidade social, por transparecer a ética e o compromisso da empresa com os efeitos sociais e/ou ambientais. Para tanto, o Balanço Social deve conter informações de resultados sociais, filantrópicos, culturais e ambientais, caracterizados pelas origens e recursos, programas e projetos, atendidos e beneficiados, parcerias, ações e atendimentos, investimentos sociais e, enfim, tudo o que possa evidenciar a veracidade e clareza da missão e visão, conforme o estatuto, revelando a estrutura, princípios, valores e funcionamento da Entidade.

Destarte, é de fundamental importância sua elaboração para as entidades do Terceiro Setor, apesar de pouco usual. Muitas entidades ainda não se deram conta da oportunidade que o Balanço Social proporciona, no sentido de tornar seus

serviços mais transparentes, e sua missão visível aos olhos de todos os colaboradores.

1.6 – AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Uma das deficiências existentes na gestão das organizações sociais é a ausência de uma metodologia de acompanhamento e avaliação dos serviços prestados, bem como da gestão dos recursos visando à sustentabilidade. Qual critério a ser utilizado como resultado quando se trabalha com a ideia de qualidade de prestação de serviço? Como garantir o controle e a coordenação pela padronização de resultados, quando não há consenso sobre como mensurar os mesmos? Que parâmetros os doadores podem utilizar para monitorar a eficácia dos projetos sociais implementados por uma organização do Terceiro Setor? Como esses parâmetros podem desdobrar-se em indicadores de eficiência na alocação dos recursos doados? Qual o papel dos mecanismos de governança diante dessas demandas? A inexistência desses critérios é claramente prejudicial para os patrocinadores e para o processo de captação de fundos.

A avaliação de desempenho também é uma necessidade importante para as entidades do Terceiro Setor. Como afirma Drucker (1994, p.79), entidades sem fins lucrativos tendem a não priorizar o desempenho e os resultados, ainda que sejam *“(...) muito mais importantes – e muito mais difíceis de medir e controlar – na instituição sem fins lucrativos do que na empresa”*. Isto porque, enquanto em uma entidade com fins lucrativos tem-se um resultado financeiro, em que o lucro ou prejuízo são suficientes para julgar o desempenho de forma concreta, entidades sem fins lucrativos precisam planejar seu desempenho a partir de uma missão, *“(...) sem a qual o desempenho é impossível, uma vez que ela define quais são os resultados em cada instituição”* (Idem, Ibidem, p.80),

Lucena (1992, p.16) considera que *“(...) se o desempenho não for gerenciado, o negócio também não será administrado adequadamente. É impossível separar essas duas coordenadas”*. Para a autora, a avaliação de desempenho deve estar orientada *“(...) para a busca da realização da Missão Empresarial, traduzida em Objetivos econômicos e sociais”*.

Indicadores de desempenho precisam ter qualidades que são sintetizadas por Moreira (1996, p. 25): 1) Confiabilidade – atribuir sempre o mesmo valor ao objeto

que está sendo avaliado; 2) Validade – medir, de fato, o que se propõe a medir; 3) Relevância – ser capaz de fornecer alguma informação útil ao usuário, informação essa que não está contida em outros instrumentos de medida que estão sendo utilizados, ou que não sejam substituíveis por esses; e 4) Consistência – apresentar um grau de equilíbrio em relação a um determinado sistema de medidas. Ainda de acordo com Moreira (1996, p. 32) os indicadores de desempenho apresentam seis grandes dimensões: 1) resultado da atividade e utilização de recursos, 2) qualidade, 3) tempo, 4) flexibilidade, 5) produtividade e 6) capacidade de inovação.

Smith (1988) considera que organizações sem fins lucrativos necessitam utilizar medidas para avaliar e controlar a performance de suas atividades que não seja o lucro. Destaca que uma alternativa amplamente empregada para tanto é a utilização de avaliadores de performance que mensurem o funcionamento bem-sucedido de departamentos, programas e indivíduos. O autor em questão mostra que a especificidade dos serviços prestados pelas entidades sem fins lucrativos conduz a um grande número de medidas de avaliação, o que dificulta a comparação entre diferentes departamentos, dificuldade essa que aumenta quando se busca comparar a performance de diferentes tipos de entidades dessa natureza. Dessa forma, Smith (1988) propõe uma medida de performance que supere parte dos problemas de entidades sem fins lucrativos, qual seja, a relação benefício/custo que representa um indicador ideal na medição da eficiência e eficácia.

Tachizawa (2002, p.27) sugere que sejam definidos indicadores de gestão para que as atividades de ONGs possam ser monitoradas. Esses indicadores poderiam “(...) *ser estruturados como uma relação entre duas variáveis, na forma de numerador e denominador, em que os atributos e valores sejam factíveis de medição*”. Para o autor, os indicadores deveriam considerar dois níveis de abrangência: 1) indicadores de gestão e 2) indicadores de qualidade e desempenho.

Os indicadores fornecem informações importantes, que possibilitam aos gestores identificar as causas que impactam a sua gestão, permitindo, quando necessário, tomar decisões em tempo hábil. Temos, portanto, como ponto de partida para a preparação e apresentação desses indicadores, as demonstrações contábeis, que traduzem a atual posição patrimonial e financeira de uma entidade, por meio da leitura minuciosa dos valores contidos no Balanço Patrimonial. Já as operações de um período passado estão na composição dos valores apresentados na Demonstração do Déficit ou Superávit do Exercício.

Cabe salientar que a análise das demonstrações contábeis é útil e ajuda a antecipar condições futuras. E o mais importante é que esta análise também serve como um ponto de partida para planejar a tomada de medidas que estão sendo indicadas nos resultados apurados nos cálculos dos índices de desempenho. Portanto, os cuidados tomados por qualquer empresa na análise de seu desempenho devem ser tomados também por entidades sem fins lucrativos, com o objetivo de justificar onde e como os recursos estão sendo aplicados e se estão bem geridos, em conformidade com o planejado.

Capítulo II - Metodologia

Esta dissertação tem por objetivo geral avaliar a sustentabilidade das organizações do Terceiro Setor em sua dimensão financeira. Para isso, serão utilizados indicadores financeiros e informações cadastrais, visando construir um modelo de análise que permita avaliar a sustentabilidade das entidades de assistência social.

A pesquisa é de natureza quantitativa, buscando traduzir em números informações para classificá-las e analisá-las.

O método de abordagem utilizado para o desenvolvimento desta pesquisa foi o hipotético-dedutivo. A esse respeito, e como afirmam Marconi & Lakatus (2000. p.73) *“toda pesquisa tem sua origem num problema para o qual se procura uma solução, por meio de tentativas (conjecturas, hipóteses e teorias) e eliminação de erros”*.

As etapas do método hipotético-dedutivo são apresentadas por Marconi & Lakatos, (2000. p.79), e merecem ser aqui explicitadas, uma vez que correspondem aos procedimentos adotados para a elaboração da pesquisa. São elas: 1) a partir do reconhecimento de fatos relevantes relacionados ao objeto de estudo, buscam-se lacunas ou incoerências a fim de formular o problema a ser solucionado com base no conhecimento disponível; 2) em seguida, faz-se a construção de um modelo teórico, selecionando-se os fatores pertinentes para a formulação das hipóteses centrais; 3) a terceira etapa envolve a dedução de consequências particulares, ou seja, a busca de suportes racionais e/ou empíricos relacionados ao objeto de estudo; 4) o teste das hipóteses vem em seguida, em que é necessário o planejamento de meios de pôr à prova as predições e no qual são realizadas as operações planejadas, seguidas da coleta de dados que serão classificados, analisados e reduzidos de forma a serem interpretados; 5) partindo-se da análise, são encaminhadas as conclusões do trabalho.

Os dados coletados são originários do Banco de Dados da Serasa Experian, parte do grupo Experian, o maior *bureau* de crédito do mundo, com exceção dos Estados Unidos, detendo o mais extenso Banco de Dados da América Latina sobre consumidores, empresas e grupos econômicos do mundo, reunindo dados cadastrais, econômicos financeiros, setoriais e macroeconômicos, compromissos e

hábitos de pagamentos. O Banco de Dados é composto por seis milhões de empresas cadastradas de todos os setores da economia e de diversos lugares do Brasil. Neste universo, há 7.866 entidades do Terceiro Setor cadastradas, sendo que destas, 577 (Tabela 3) apresentam pelo menos 1 balanço e 7.289 apenas dados cadastrais, e encontram-se distribuídas nas seguintes atividades:

Tabela 3: Entidades de Assistência Social Cadastradas no Banco de Dados da Serasa e que apresentam pelo menos 1 balanço

ATIVIDADE	Estado de São Paulo		Outros estados		Brasil	
	Qtde	%	Qtde	%	Qde	%
Assistência Social	74	23	38	15	112	20
Asilo	31	9	26	10	57	10
Orfanato	34	10	24	10	58	10
Albergue	8	2	4	1	12	2
Assistência a dependentes químicos	16	5	9	4	25	4
Assistência a Deficientes	118	36	94	38	212	37
Assistência a Excluídos	41	13	47	19	88	15
Amparo Emergencial	5	2	8	3	13	2
Total	327	100	250	100	577	100

Fonte: Serasa Experian, 2010.

Comparando estes dados com aqueles publicados pelo IBGE (Tabela 4), em 2006, podemos observar que existem 16.089 entidades de Assistência Social privadas sem fins lucrativos no Brasil, sendo que cadastradas na Serasa Experian temos 577 entidades, o que representa 4% do total.

Na Tabela do IBGE, o Estado de São Paulo é o mais representativo, com 4.761 entidades, correspondendo 30% do total no Brasil, o que corrobora o fato de a maior quantidade de entidades cadastradas na Base de Dados da Serasa Experian ser do Estado de São Paulo, 327 entidades representando 56%

Se compararmos somente o total de entidades do Estado de São Paulo cadastradas na Base de Dados da Serasa Experian (327 entidades) com o IBGE (4.761 entidades), observa-se que temos 7% de entidades cadastradas na Base de Dados da Serasa Experian.

Tabela 4 – Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos, segundo Grandes Regiões e Unidades da Federação -2006

Regiões e UF	Entidades de Assistência Social Privadas Sem Fins Lucrativos	
	Total	%
Brasil	16.089	
Norte	552	3,73
Rondônia	97	17,57
Acre	11	1,99
Amazonas	60	10,87
Roraima	8	1,45
Pará	266	48,19
Amapá	15	2,72
Tocantins	95	17,21
Nordeste	2.392	14,8
Maranhão	288	12,34
Piauí	164	6,86
Ceará	392	16,39
Rio Grande do Norte	189	7,90
Paraíba	177	7,40
Pernambuco	446	18,65
Alagoas	81	3,39
Sergipe	90	3,76
Bahia	555	23,31
Sudeste	8.332	51,89
Minas Gerais	2.391	28,70
Espírito Santo	224	2,69
Rio de Janeiro	956	11,47
São Paulo	4.761	57,14
Sul	3.631	22,17
Paraná	1.780	49,02
Santa Catarina	652	17,96
Rio Grande do Sul	1.199	33,02
Centro-Oeste	1.192	7,41
Mato Grosso do sul	239	20,05
Mato Grosso	306	25,67
Goiás	455	38,17
Distrito Federal	192	16,11

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Gerência Técnica. Censo Demográfico 2006

Em seguida, são detalhadas as informações cadastradas da Base de Dados da Serasa Experian, divididas em cadastrais e financeiras:

1-Cadastrais

1.1-Registros e certificados

- COMAS – Conselho Municipal de Assistência Social.
- UTILIDADE PÚBLICA (Federal, Estadual e Municipal).
- CEBAS/CEAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.
- CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social.
- CONSEAS – Conselho Estadual de Assistência Social.
- OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

1.2-Unidade da Federação (UF)

- Todos os registros divididos em sua respectiva UF

1.3-Público-Alvo

- Número de pessoas/usuários

1.4-Conselho de Administração

- Cargo
- Mandato
- Formação Escolar

1.5-Colaboradores

- Empregados - Administrativos + Operacionais
- Estagiários
- Voluntários

1.6-Parceiros

- Contribuintes brasileiros

- Contribuintes estrangeiros
- Doadores brasileiros
- Doadores estrangeiros

1.7- Estratégia para Divulgação das Ações da Organização

- Jornais
- Panfletos
- Radio
- Internet

1.8- Principais Projetos

- Quantidade
- Valor disponível

1.9- Formas de Captação de Recursos

2. Econômico Financeiro

As informações econômico-financeiras são assim representadas:

2.1-Ativo

2.2-Passivo

2.3-Demonstração de Resultados

As informações são prestadas voluntariamente pelas organizações, por isso muitas vezes elas podem ser incompletas sendo assim, nem todas as organizações terão seus dados processados.

Com base nas informações disponíveis, foram sugeridos os indicadores abaixo relacionados, que permitirão medir, em uma mesma organização, o desempenho ano a ano, observando o seu comportamento, e se possível comparar com outras organizações.

Foram duas as Bases de Dados utilizadas. A primeira delas é composta de informações cadastrais: estados, certificados, administradores, parcerias, doadores, estratégia para a divulgação da entidade e das informações, pessoas assistidas, voluntários, doadores e formas de captação de recursos, principais projetos e a situação em relação à operacionalidade (ativa, cancelada, extinta, inativa, não localizada e sem informação). A segunda base é composta de informações de balanços e/ou balancetes declarados pelas entidades desde 2003, com os valores em cada uma das contas. As bases contêm informações de 7.866 entidades.

Os dados disponibilizados foram reordenados de acordo com o referencial teórico e com os indicadores definidos neste processo. Essa organização consistiu em recodificação das informações, transposição de informações que constavam em diversas linhas, e obtenção de um registro único de cada entidade (ou seja, cada entidade em uma linha e cada informação em colunas).

Na base com informações cadastrais, o primeiro passo foi agrupar as informações em planilhas, em uma base única, recodificando os campos. Em seguida, foi feita a verificação das 7.866 entidades que disponibilizaram na base suas informações. Apenas foram consideradas para a análise aquelas entidades que apresentavam todas as informações. O passo seguinte foi a análise de frequência para cada uma das informações, ou seja, quantas entidades estavam em cada categoria das informações dessa base.

Já na Base de Balanços ou Balancetes houve um trabalho maior, uma vez que as informações de balanço ou balancete estavam organizadas por linha. Ou seja, havia duas planilhas, uma com balanço, outra com balancete, onde cada entidade tinha suas informações para cada conta, uma abaixo da outra. Como muitas das entidades apresentavam balanço em diversos anos, optou-se por manter apenas o balanço ou balancete mais recente.

A partir destas duas bases, criou-se uma base única com todas as informações disponíveis para as entidades, de modo a facilitar a análise. Com isso, foi feita a análise de frequência de entidades com balanço em cada ano, também por estado e por Atividade.

Após a qualificação das Bases de Dados, optou-se por restringir a amostra para construir os indicadores, o que resultou em 577 entidades com balanços e ou balancetes mais recentes, divididas por: entidades localizadas no Estado de São Paulo, entidades divididas por região (Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Nordeste)

e entidades dividas por atividade (Assistência Social, Orfanato, Asilo, Albergue, Assistência Social a Dependentes Químicos, Assistência Social a Excluídos, Amparo Emergencial Social e Assistência Social a Deficientes).

Após organizar o Banco de Dados único, foi verificada a distribuição das informações, tanto cadastrais como financeiras (balanços). Em seguida, foram criados os filtros de seleção das entidades. Para tanto, aplicou-se a análise das medidas de posição (médias, medianas, desvios-padrão, mínimo, máximo e percentis). Por meio desta análise, foi possível verificar a consistência e relevância de cada informação para definir os indicadores

Mediante o cálculo dos indicadores, foram elaboradas as fórmulas (abaixo relacionadas), utilizando análises de estatística descritiva, com as médias, medianas, quartis, mínimo e máximo. Concluída esta análise dos indicadores, criou-se a classificação das entidades mediante o uso de escores.

Os indicadores definidos estão abaixo relacionados. Depois de processados, os dados serão aplicados nas fórmulas abaixo, criando-se indicadores que possam verificar a sustentabilidade das entidades foco do estudo.

1-Capacidade de pagamento das entidades considerando: os recursos, a estrutura e o relacionamento com instituições financeiras.

$$\text{a) Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Ativo Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

Mostra quanto o realizável total representa em relação ao total das obrigações. O valor resultante será melhor sempre que esta relação for maior que 1.

$$\text{b) Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Mostra quanto os bens e direitos de curto prazo representam em relação às obrigações de curto prazo. O valor resultante será melhor sempre que esta relação for maior que 1.

c)
$$\text{Liquidez Seca} = \frac{\text{Disponível} + \text{Cta. Receber} + \text{Apl. Financeira}}{\text{Passivo Circulante}}$$

Mostra quanto os bens e direitos de alto grau de realização (caixa, bancos e aplicações financeiras de liquidez imediata) representam em relação às obrigações de curto prazo. O valor resultante será melhor sempre que esta relação for maior que 1.

d)
$$\text{Estrutura de Capitais} = \frac{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}{\text{Patrimônio Líquido Social}}$$

Mostra o grau de risco assumido com as fontes de recursos de terceiros em relação ao seu Patrimônio Social. O valor resultante será melhor sempre que esta relação for menor que 1.

e)
$$\text{Relacionamento com Instituições Financeiras:}$$

Mostra o grau de risco assumido com as Instituições Financeiras em relação ao seu ativo total e ao seu Patrimônio Líquido Social. O valor resultante será melhor sempre que esta relação for menor do que 1, próxima a zero.

$$= \frac{\text{Dívidas com Instituições Financeiras}}{\text{Ativo Total}}$$

$$= \frac{\text{Dívidas com Instituições Financeiras}}{\text{Patrimônio Líquido Social}}$$

2-Capacidade de diversificação de financiadores – Origem das Receitas.

a)
$$\frac{\text{Receitas de Vendas}}{\text{Total de Receitas}}$$

b)
$$\frac{\text{Receitas de Serviços}}{\text{Total de Receitas}}$$

c) Receitas Financeiras

Total de Receitas

A capacidade de diversificação de financiadores mostra as principais Receitas e suas origens, ressaltando que é melhor para as entidades terem, na ordem, receitas de serviços, vendas, diversas e por fim financeiras. Cabe reforçar que as receitas de serviços são divididas em doações e subvenções, o que demonstra efetivamente as fontes de financiamentos.

3-Capacidade de aplicação dos recursos para realização dos serviços sociais.

a) Custo/Despesas Atividades Assistenciais

Custos/Despesas Totais

b) Despesas Administrativas

Custos/Despesas Totais

c) Despesas Tributárias

Custos/Despesas Totais

d) Custos Totais

Despesas Totais

A capacidade de aplicação dos recursos para a realização dos serviços sociais representa a participação de cada atividade nas despesas totais, avaliando o grau de comprometimento com os objetivos sociais relacionados à capacidade de gestão

e) Despesas/ Custos Totais

Receitas Totais

f) Despesas Administrativas

Receita Total

Estes indicadores representam o percentual das despesas e custos efetivamente realizados em relação às receitas recebidas no exercício, o que demonstra uma boa gestão e, se menores que 1, demonstram capacidade de gerar recursos para sua sustentabilidade.

4-Grau de eficiência na condução e alcance dos objetivos sociais.

a) Receita Total

Nº de Usuários

Avalia o valor unitário de receita por usuário

b) Custo/ Despesas Totais

Nº de Usuários

Avalia o valor unitário gasto por usuário

c) Quantidade de Usuários

Nº de Funcionários

Avalia a capacidade de atendimento da entidade

d) Quantidade de Usuários

Nº de Voluntários

Avalia a capacidade de retenção de voluntários, podendo ser correlacionado com o número de funcionários, o que refletiria diretamente em suas despesas administrativas

5-Parcerias e ações conjuntas com outras instituições e doadores.

- Possui parceiros e doadores regulares no Brasil

- Até 10

- De 10 a 50

- Acima de 50

- Possui parceiros e doadores regulares no exterior

- Até 10

- De 10 a 50

- Acima de 50

6-Grau de desenvolvimento e amadurecimento quanto à legislação específica.

- Elabora demonstrativos financeiros e contábeis?

- Possui registros e certificados?

- CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

- CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social

- COMAS – Conselho Municipal de Assistência Social

7-Grau de aperfeiçoamento e desenvolvimento das atividades sociais.

- Possui projeto em desenvolvimento aprovado pelo CMDCA – Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente?

8-Geração de recursos por meio de atividades complementares.

- A entidade possui alguma atividade de auto-sustentação?

9-Geração de informações sobre as ações sociais para a sociedade.

- A entidade divulga as ações sociais realizadas para o público interessado?

10- Capacidade de gestão.

- Tempo na administração

- Formação Escolar

- Posição na Organização

Tabela 5: Indicadores

INDICADORES
LIQUIDEZ_GERAL
LIQUIDEZ_CORRENTE
LIQUIDEZ_SECA
ESTRUTURA_CAPITAIS
RELAC_INST_CREDITO_ATIV
RELAC_INST_CREDITO_PATR
ORIGEM_RECEITAS_VEND
ORIGEM_RECEITAS_SERV
ORIGEM_RECEITAS_FINANC
DESP_ADM_TOT
DESP_TRIB_TOT
CUST_DESP_TOT
DESP_TOT_CUST_REC_TOT
DESP_ADM_REC_TOT
DESP_TRIB_REC_TOT
REC_USUARIOS
CUSTO_DESP_USUARIOS
USUARIOS_FUNCION
USUARIOS_VOLUNTARIOS

Fonte: Adaptação do autor

Após o cálculo dos indicadores, o próximo passo foi criar uma forma de utilizar os indicadores para criar uma medida de sustentabilidade das entidades, uma vez que os indicadores são derivados basicamente das contas de balanço, que é onde estão os resultados financeiros das entidades.

Para isso, foram calculados os quartis¹ e percentis², para a distribuição dos indicadores, estabelecendo escores para cada valor obtido de cada entidade, posicionando-a no conjunto das entidades no que se refere à sustentabilidade.

O indicador tem dois tipos de relação, quanto maior, melhor para a entidade, ou então, quanto maior, pior para a entidade. Por isso, foram criadas duas regras de pontuação:

Tabela 6: Regras de pontuação

Regra	Pontos
Sem informação (igual a 0)	0
Abaixo do 1º quartil	1
Entre 1º quartil e mediana	2
Entre mediana e quartil superior	3
Acima do quartil superior	4

Fonte: Adaptação do autor

Para cada entidade, o indicador foi analisado e essa entidade foi pontuada conforme o valor por ele apresentado. Como nem todas as entidades possuem todas as contas de balanço, nenhuma das entidades apresentou resultados para os 19 indicadores. O máximo de indicadores calculados foi de 18, para três entidades.

Com isso, foi possível pontuar todas as entidades de acordo com esse critério. O critério mostrou-se relevante, pois o indicador calculado significa que a

¹ Quartil é qualquer um dos valores que dividem um conjunto de dados ordenados em quatro partes iguais, assim, cada parte representa 25% do conjunto analisado. São 3 quartis considerados:

- Q1 = primeiro quartil representa 25% do conjunto;
- Q2 = segundo quartil (ou mediana) representa 50% do conjunto;
- Q3 = terceiro quartil representa 75% do conjunto.

Por exemplo, se o terceiro quartil de um determinado conjunto é igual a 150, isso significa que 75% das observações possuem valores inferiores a 150 enquanto que os outros 25% possuem valores superiores a 150.

² Um percentil é uma medida da posição relativa de uma unidade observacional em relação a todas as outras. O p-ésimo percentil tem, no mínimo, $p\%$ dos valores abaixo daquele ponto e, no mínimo, $(100 - p)\%$ dos valores acima.

Por exemplo,

- Se uma altura de 1,80m é o 90th percentil de uma turma de estudantes, então 90% da turma têm alturas menores que 1,80m e 10% têm altura superior a 1,80m.
- Se o peso de uma pessoa de 75 kg é o 40th percentil de um conjunto de empregados. Então 40% dos empregados pesam menos que 75 kg e 60% pesam mais.

entidade possui uma gama maior de informações de balanço, mostrando assim que seus componentes viabilizam sua sustentabilidade.

MODELO DE ANÁLISE DE SUSTENTABILIDADE

Após análise dos indicadores, o objetivo foi classificar as entidades para identificar seu grau de sustentabilidade.

A técnica estatística de agrupamento (*cluster analysis*) foi avaliada para cumprir esse objetivo. Porém, devido às características do Banco de Dados, com baixo grau de preenchimento na maioria das informações, esse tipo de técnica se mostrou inviável para aplicação.

Com isso, optou-se pelo desenvolvimento de um tipo de pontuação, ou escore, que classificasse as entidades de acordo com os resultados dos indicadores. Para isso, foi analisado como cada indicador estava distribuído (quantas empresas possuíam o indicador calculado, quais os valores dos quartis, mediana, valores mínimo e máximo). Cada entidade tem resultado específico para cada indicador, mediante a pontuação obtida dos escores.

Tomando como exemplo o indicador LIQUIDEZ_GERAL, o critério tem a seguinte sequência para cada entidade:

Mínimo	0,00
Quartil inferior	0,57
Mediana	1,75
Quartil superior	5,10
Máximo	860,59

1. Verificava-se o valor do indicador, se este for maior que 0 (zero), a entidade ganha (1) um ponto;
2. Se o valor for superior ao quartil inferior (0,57), a entidade ganha 2 pontos;
3. Se for maior que a mediana, ganha 3 pontos;
4. Se for maior que 5,1 (quartil superior), o total de pontos seria igual a 4.

As regras definidas para a elaboração dos escores levou em consideração os 19 indicadores, e a tendência deles, ou seja, melhor para mais, ou melhor para menos, conforme descrição abaixo:

Liquidez geral, corrente e seca – Melhores para mais, se forem acima de 1;

Estrutura de capitais e relacionamento com instituições financeiras – Melhores para menos, se forem abaixo de 1;

Receita de vendas, serviços (doações e subvenções) e financeiras – Melhor se a receita de serviços for superior à receita de vendas, e esta superior à receita financeira, verificando-se assim a principal fonte;

Despesas administrativas, tributárias – Melhor se a despesa administrativa for maior que a tributária, demonstrando o principal desembolso;

Custos e despesas – Neste caso, quanto maior, melhor; se for acima de 1, mostra a relação entre custos e despesas. A entidade que utiliza a contabilização dos custos segregados das despesas consegue gerir melhor os desembolsos relacionados ao objetivo social;

Despesas administrativas, tributárias e custos em relação às receitas – Será melhor se esta relação for abaixo de 1, demonstrando que as receitas são suficientes para cobrir os desembolsos;

Receita por usuário e custo por usuário – Mostra quanto uma entidade gasta e arrecada com cada usuário, sendo que a receita deve ser sempre superior ao custo por usuário, recebendo, assim, maior pontuação;

Usuários por funcionários e por voluntários - Estes índices serão melhores à medida que a relação for maior considerando os voluntários, porém, bastante significativo se o número de voluntários for equivalente ao número de funcionários

Uma vez criada essa regra e aplicada em toda base, o próximo passo foi criar um *template* (Modelo) que calculasse automaticamente o escore para uma entidade que possuísse as informações necessárias.

O *template* foi desenvolvido considerando a inserção das informações das entidades e das contas de balanço, como no exemplo abaixo:

Tabela 7: Template

INFOS	Quantidade de pessoas assistidas	250
	Quantidade de voluntários	35
	Quantidade total de colaboradores	80
CONTAS DE BALANÇO	Caixa	45.000
	Bancos	24.000
	Tit de Liquidez Imediata	5.000
	.	.
	.	.
	Outras Rendas Não Operacionais	5.080
	Perda Venda de Permanente	0
	Outras Despesas Não Operacionais	353

Fonte: Adaptação do autor

Uma vez inseridas essas informações, o *template* calcula as informações necessárias, agrupando os diversos tipos de contas que compõem cada grupo. Por exemplo, Ativo Circulante é composto por Caixa, Bancos, Títulos de Liquidez Imediata, dentre outras. Isso era feito para todas as contas. Exemplo da Tabela com os cálculos:

Tabela 8: Cálculos das contas

CONTAS CALCULADAS	Ativo Circulante	85.671
	Passivo Circulante	216.200
	Realizável a Longo Prazo	0
	.	.
	.	.
	Dividendos Recebidos	0
	Perda Venda Permanente	0
	Outras Despesas Não Operacionais	353

Fonte: Adaptação do autor

Com as contas agrupadas, o cálculo dos indicadores é automático. Utilizando os valores que foram verificados nas Tabelas de análise dos indicadores, cada valor calculado para uma entidade é comparado com suas medidas de posição, assim, a entidade recebe a pontuação para cada indicador. Nesse exemplo, essa entidade

recebe um ponto em LIQUIDEZ_GERAL, mais um em LIQUIDEZ_SECA; já para ORIGEM_RECEITAS_SERV foram três pontos por esse indicador.

Tabela 9: Pontos em cada indicador

			Pontos em cada indicador
INDICADORES CALCULADOS	LIQUIDEZ_GERAL	0,304	1
	LIQUIDEZ_CORRENTE	0,304	1
	LIQUIDEZ_SECA	0,304	1
	ESTRUTURA_CAPITAIS	0,284	1
	RELAC_INST_CREDITO_ATIV	0,000	0
	RELAC_INST_CREDITO_PATR	0,000	0
	ORIGEM_RECEITAS_VEND	0,000	0
	ORIGEM_RECEITAS_SERV	0,994	3
	ORIGEM_RECEITAS_FINANC	0,006	1
	DESP_ADM_TOT	0,000	0
	DESP_TRIB_TOT	0,000	0
	CUST_DESP_TOT	0,000	0
	DESP_TOT_CUST_REC_TOT	1,188	1
	DESP_ADM_REC_TOT	0,000	0
	DESP_TRIB_REC_TOT	0,000	0
	REC_USUARIOS	NA	0
	CUSTO_DESP_USUARIOS	NA	0
	USUARIOS_FUNCION	NA	0
	USUARIOS_VOLUNTARIOS	NA	0

Fonte: Adaptação do autor

Calculando todos os pontos e somando-os, chega-se ao escore final e, consequentemente, a qual grupo de escore essa entidade é classificada:

ESCORE FINAL	9
GRUPO ESCORE	1 A 10

Nesse caso, o escore final foi baixo, igual a 9, sendo o grupo o menor deles, para empresa de escore 1 a 10. Essa regra se mostra lógica, uma vez que contempla desde o fato de a entidade ter o indicador calculado, ou seja, ao menos ela divulga algum tipo de informação para a sociedade sobre sua situação financeira, até verificar o quanto melhor ela está em cada indicador em relação às demais entidades. Outro ponto positivo para esse escore é que ele ameniza o fato de alguma entidade possuir um valor muito alto em algum dos indicadores, o que

pode ser decorrente até mesmo de inconsistência da base, pois ele considera medidas que não são influenciadas por valores extremos (que são os quartis e a mediana). Se fosse usada a média, por exemplo, ela poderia estar influenciada por alguma entidade com valor muito alto, classificando todas as demais de modo negativo.

A aplicação das regras definidas gerou os escores e a Tabela com a quantidade de entidades por faixas de escore, distribuídas em intervalos de 10 em 10. Para certificar que os escores estavam bem distribuídos, ou seja se nenhuma entidade apresenta escores discrepantes em relação aos demais, foi utilizada análise descritiva utilizando percentis como medida de comparação.

A concentração maior se dá para os escores de 11 a 20, com 144 entidades (44%), seguido de 21 a 30, com 120 entidades (36,7%). Os grupos com escores mais baixos ou mais altos (1 a 10 e 31 a 40) apresentam 10% das entidades em cada (30 entidades).

Tabela 10: Grupo de escores

Grupo Escore	Qtd Entidades	%
1 A 10	30	9,2%
11 A 20	144	44,0%
21 A 30	120	36,7%
31 A 40	33	10,1%
Total geral	327	100,0%

Fonte: Adaptação do autor

As Tabelas e Gráficos foram elaborados em Microsoft Office Excel 2007. Para a manipulação das bases de dados, transposição e cruzamentos foram utilizados *query's* em Microsoft Office ACCESS. Todo o cálculo das estatísticas, como também as programações para aplicação das fórmulas dos indicadores e regras de escores foram feitas no pacote estatístico SAS V9.0.

CAPÍTULO III – RESULTADOS DA PESQUISA

3.1-ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS E DOS INDICADORES

A análise das variáveis que originaram os indicadores apontou que nem todas as entidades possuem todas as contas de balanço³ e nenhuma das entidades apresentou resultados para os 19 indicadores. O máximo de indicadores calculados foi de 18, para três entidades.

O total de variáveis de perfil (certificados, pessoas assistidas, projetos, etc.) era de 22. O máximo que uma das entidades apresentou foi 18 dessas informações, sendo que 72 entidades não apresentaram nenhuma dessas informações. Das 31 informações de balanço, apenas 79% das entidades possuem no máximo 16 dessas informações. Com isso, dos 19 indicadores possíveis, 71% das entidades têm no máximo 10 deles calculados.

Para verificar a consistência das informações, foram calculados os indicadores independentemente do filtro de Estado (UF), pois o cálculo dos indicadores não melhoraria se tomarmos todas as entidades do país.

Com os indicadores calculados, foi feita a análise descritiva, com o cálculo da quantidade de entidades que possuem todos os indicadores (os valores mínimos, percentis, mediana, máximo, média e desvio-padrão). Os resultados da distribuição estão na Tabela abaixo:

³ (Caixa, bancos, títulos de liquidez imediata, outras disponibilidades, aplicações financeiras, duplicatas a receber, estoques, almoxarifado, adiantamento a fornecedores, adiantamento a funcionários, adiantamentos, impostos a recuperar, despesas do exercício seguinte, contas a receber, contas correntes, outros créditos, fornecedores, fornecedores no exterior, financiamento capital de giro, financiamento imobilizado, empréstimo em moeda estrangeira, financiamentos, imposto de renda, salários tributos e contribuições, adiantamentos de clientes, contas a pagar, conta corrente, títulos a pagar, outros débitos, impostos parcelados, capital, capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros, outras reservas, reservas, resultado acumulado, prejuízos acumulados, receitas de vendas, receitas de serviços, receitas diversas, custos dos serviços, custo de vendas e serviços, despesas administrativas, despesas tributárias, depreciações, outras despesas, despesas de vendas, despesas financeiras, receitas financeiras, outras receitas, ganho na venda de permanente, outras rendas não operacionais, perda na venda de permanente, outras despesas não operacionais).

Tabela 11: Distribuição dos Indicadores – Percentis e Quartis

Indicador	Qtd de Entidades	Mínimo	5th Pctl	10th Pctl	Quartil inferior	Mediana	Quartil superior	90th Pctl	95th Pctl	Máximo	Médiana	Desvio Padrão
LIQUIDEZ_GERAL	311	0,00	0,08	0,17	0,57	1,75	5,10	12,74	29,46	860,59	16,86	88,76
LIQUIDEZ_CORRENTE	311	0,00	0,08	0,18	0,58	1,76	5,04	12,51	29,28	860,59	13,55	72,28
LIQUIDEZ_SECA	311	0,00	0,03	0,08	0,32	1,15	4,08	10,81	28,72	860,59	11,55	66,54
ESTRUTURA_CAPITAIS	326	0,00	0,00	0,01	0,02	0,09	0,28	1,11	3,09	145,02	1,49	9,73
RELAC_INST_CREDITO_ATIV	327	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,08	0,11	2,80	0,04	0,20
RELAC_INST_CREDITO_PATR	326	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,05	0,10	4,14	0,06	0,34
ORIGEM_RECEITAS_VEND	327	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	1,00	0,03	0,16
ORIGEM_RECEITAS_SERV	327	0,00	0,00	0,00	0,79	0,98	1,00	1,00	1,00	1,00	0,78	0,35
ORIGEM_RECEITAS_FINANC	327	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,03	0,10	0,15	1,00	0,04	0,10
DESP_ADM_TOT	326	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,26	0,54	0,98	0,07	0,19
DESP_TRIB_TOT	326	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,44	0,00	0,03
CUST_DESP_TOT	326	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,22	5,14	12.132,36	40,73	672,28
DESP_TOT_CUST_REC_TOT	327	0,00	0,67	0,75	0,89	0,99	1,08	1,29	1,57	6,43	1,04	0,45
DESP_ADM_REC_TOT	327	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,17	0,41	1,04	0,05	0,16
DESP_TRIB_REC_TOT	327	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,46	0,00	0,03
REC_USUARIOS	75	18	158	281	1.099	4.220	11.293	16.919	26.657	49.573	7.225	8.852
CUSTO_DESP_USUARIOS	75	23	153	280	971	3.983	11.186	16.468	27.568	52.757	7.233	9.131
USUARIOS_FUNCION	79	0,00	0,00	0,00	0,77	2,53	11,11	40,00	117,50	571,71	24,59	82,66
USUARIOS_VOLUNTARIOS	64	0,00	0,00	0,00	1,54	6,63	37,34	90,00	150,00	2.172,50	68,05	277,98

Fonte: Informações obtidas a partir dos dados e agrupamentos. Adaptação do autor.

A Tabela acima demonstra, na coluna “Quantidade de Entidades”, aquelas que possuem valores não vazios para cada um dos indicadores. A coluna “Mínimo” representa o menor valor encontrado para cada indicador. A coluna da “Mediana” revela que a metade dos valores está abaixo, e a outra metade acima.

O 5º percentil em 5% das entidades tem valor igual ou inferior ao valor indicado para cada indicador, idem para os outros percentis.

O Quartil inferior ou Q1 é o 25º percentil, o Q3 ou quartil superior é o 75º percentil, a mediana é o Q2, ou seja, 50º percentil.

A média é utilizada para comparar com a mediana; se muito diferente, para cima, indica que alguma entidade tem o valor muito alto para essa informação, puxando a média para cima.

Isso indica *outlier*, que também pode ser verificado pelo valor máximo, se muito diferente do 95º percentil. Esse *outlier* para a média é máximo gerando o desvio padrão, alto ou baixo, de acordo com estas relações.

Pela Tabela 11, podemos notar que alguns indicadores (relacionamento com instituições de crédito, receitas de vendas, despesas administrativas, custo) possuem valor igual a zero para 75% (quartil superior) das entidades. Isso representa que, para a composição dos indicadores, as contas acima não fizeram parte dos balanços das entidades.

Os índices de liquidez possuem valores para todas as categorias e estão distribuídas de forma equilibrada.

Os valores da coluna “Máximo”, referentes ao custo, receitas/usuários, custos e despesas/usuários são elevados e estão refletindo a inclusão de grandes instituições na amostra.

A Tabela em questão permite concluir que a possibilidade de criar algum agrupamento por meio de técnicas analíticas sofisticadas mostrou-se inviável, pelo fato de apenas alguns indicadores possuírem bom grau de entidades com valor diferente de zero.

Por esta razão, foram criados os escores, metodologia que considera a existência de algum valor diferente de zero e pontua cada indicador, comparando o valor do seu indicador com as demais entidades que também possuem valor calculado por meio de quartis.

3.2- ANÁLISE DOS INDICADORES DE GESTÃO DAS ENTIDADES

As diferentes dimensões da gestão presentes em cada entidade mostram a quantidade de cada informação descritas nas Tabelas a seguir, identificando o nível de informação disponibilizada e o impacto dessas informações na avaliação de desempenho das entidades.

Tabela 12: Formas de Captação

CAPT_TELEMARKETING	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	299	91,4	299	91,4
1	22	6,7	321	98,2
2	6	1,8	327	100,0

CAPT_TOTAL_CAPTACAO	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	291	89,0	291	89,0
1	30	9,2	321	98,2
2	6	1,8	327	100,0

Fonte: Informações obtidas a partir dos dados e agrupamentos. Adaptação do autor.

Este mecanismo importante para a sustentabilidade das entidades de assistência social foi pouco informado, porém, para as entidades que disponibilizaram essa informação o escore mínimo foi de 14 comparado com as que não disponibilizaram a informação, que obtiveram escore mínimo de 4

Na Tabela acima, 36 entidades informaram captar recursos de alguma forma, sendo que 28 delas informaram usar o telemarketing como mecanismo de captação.

Tabela 13: Certificados das Entidades

CERT_CEAS_CEBAS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	296	90,5	296	90,5
1	31	9,5	327	100,0

CERT_CNAS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	296	90,5	296	90,5
1	31	9,5	327	100,0

CERT_COMAS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	293	89,6	293	89,6
1	34	10,4	327	100,0

CERT_CONSEAS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	313	95,7	313	95,7
1	14	4,3	327	100,0

CERT_OSCIP	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	323	98,8	323	98,8
1	4	1,2	327	100,0

CERT_UTIL_PUBLICA	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	273	83,5	273	83,5
1	21	6,4	294	89,9
2	16	4,9	310	94,8
3	17	5,2	327	100,0

CERT_TOTAL_CERTIFICADOS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	260	79,5	260	79,5
1	17	5,2	277	84,7
2	7	2,1	284	86,9
3	16	4,9	300	91,7
4	7	2,1	307	93,9
5	11	3,4	318	97,3
6	7	2,1	325	99,4
7	2	0,6	327	100,0

Fonte: Idem. Adaptação do autor.

Os certificados demonstram a transparência e a preocupação das entidades em legalizar sua situação perante os órgãos públicos e, com isso, conquistar mais parcerias e obter acréscimo em suas receitas.

Os certificados descritos acima estão distribuídos em diversas entidades podendo ser coincidentes entre elas: CEBAS 31 entidades, CNAS 31 entidades, COMAS 34 entidades, CONSEAS 14 entidades, OSCIP 4 entidades.

Analisando todos os certificados, 260 entidades não informaram ou não possuem nenhum deles, 17 possuem 1 certificado, 50 entidades possuem mais de 1 certificado e 67 possuem algum certificado (20,5%) do total.

Essa informação representa um acréscimo nos escores mínimos, passando de 4 para 12 e no escore médio, passando de 19 para 27.

Tabela 14: Projetos

PROJ_NUM_PROJETOS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	301	92,1	301	92,1
1	8	2,5	309	94,5
2	6	1,8	315	96,3
3	11	3,4	326	99,7
8	1	0,3	327	100,0

PROJ_VAL_PROJETOS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	301	92,1	301	92,1
13.845	1	0,3	302	92,4
19.800	1	0,3	303	92,7
25.000	1	0,3	304	93,0
31.000	2	0,6	306	93,6
33.000	1	0,3	307	93,9
40.197	1	0,3	308	94,2
60.000	1	0,3	309	94,5
72.000	1	0,3	310	94,8
74.000	1	0,3	311	95,1
75.700	1	0,3	312	95,4
80.000	1	0,3	313	95,7
111.949	1	0,3	314	96,0
149.000	1	0,3	315	96,3
327.923	1	0,3	316	96,6
400.000	1	0,3	317	96,9
512.000	1	0,3	318	97,3
519.758	1	0,3	319	97,6
548.600	1	0,3	320	97,9
590.000	1	0,3	321	98,2
690.064	1	0,3	322	98,5
708.573	1	0,3	323	98,8
771.433	1	0,3	324	99,1
1.082.293	1	0,3	325	99,4
1.456.936	1	0,3	326	99,7
1.787.850	1	0,3	327	100,0

Fonte: Idem. Adaptação do autor.

Os projetos são importantes mecanismos de parcerias, seja com o governo seja com a iniciativa privada, capazes de alavancar, desenvolver e manter uma entidade de assistência social.

De acordo com a Tabela 14, 301 entidades não possuem informação de quantidade de projetos, 11 delas informam ter 3 projetos, apenas 1 informa possuir 8 projetos.

Das entidades que informaram possuir projetos, os valores variaram conforme descrito na Tabela em questão, porém, tiveram uma importância fundamental na avaliação do seu desempenho, pois os escores para as 26 entidades tiveram um aumento considerável, superando em até 90% os escores das entidades que não possuem projetos ou não informaram.

Tabela 15: Doadores

CLASSE_PARC_DOAD_BR	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0.ZERO	274	83,8	274	83,8
1.1 A 10	8	2,5	282	86,2
2.11 A 50	7	2,1	289	88,4
3.+ Q 50	38	11,6	327	100,0

CLASSE_PARC_DOAD_EX	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0.ZERO	325	99,4	325	99,4
1.1 A 10	2	0,6	327	100,0

Fonte: Idem. Adaptação do autor.

A informação de doadores no Brasil ou exterior demonstra a capacidade da entidade em conquistar e reter colaboradores que possam auxiliá-las na busca por recursos para manter a sustentabilidade. Essa informação é importante para o modelo, pois representa um acréscimo de 25% no escore em relação à falta dessa informação.

Na Tabela 15 observa-se que 274 das entidades (83,3%) não informaram possuir doadores no Brasil, sendo que apenas 2 entidades (0,65%) informaram possuir doadores no exterior.

Tabela 16: Quantidade de usuários

PESS_QTD_USUÁRIAS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	252	86,3	252	86,3
20	3	1,03	255	87,33
40	1	0,34	256	87,67
50	3	1,03	259	88,7
80	1	0,34	260	89,04
100	3	1,03	263	90,07
120	2	0,68	265	90,75
140	1	0,34	266	91,09
160	1	0,34	267	91,43
200	3	1,03	270	92,46
400	1	0,34	271	92,8
500	2	0,68	273	93,48
650	1	0,34	274	93,82
1.100	1	0,34	275	94,16
1.118	1	0,34	276	94,5
1.200	1	0,34	277	94,84
1.444	1	0,34	278	95,18
1.500	1	0,34	279	95,52
1.753	1	0,34	280	95,86
1.800	2	0,68	282	96,54
1.900	1	0,34	283	96,88
2.056	1	0,34	284	97,22
2.500	1	0,34	285	97,56
2.705	1	0,34	286	97,9
3.400	1	0,34	287	98,24
3.478	1	0,34	288	98,58
4.197	1	0,34	289	98,92
4.785	1	0,34	290	99,26
21.725	1	0,34	291	99,66
24.167	1	0,34	292	100

Fonte: Idem. Adaptação do autor.

As quantidades de pessoas usuárias das entidades variam de 15 (mínimo) a 24.167 (máximo). No entanto, estas informações constam apenas em 75 entidades o que representa 23% do total de entidades estudadas.

Tabela 17: Voluntários

QT_VOLUNTÁRIOS	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	291	89,0	291	89,0
1	10	3,1	301	92,1
2	8	2,5	309	94,5
3	3	0,9	312	95,4
4	4	1,2	316	96,6
5	2	0,6	318	97,3
6	2	0,6	320	97,9
8	2	0,6	322	98,5
9	1	0,3	323	98,8
16	1	0,3	324	99,1
17	1	0,3	325	99,4
40	1	0,3	326	99,7
240	1	0,3	327	100,0

Fonte: Idem. Adaptação do autor.

A informação sobre voluntários valoriza a gestão nas questões de transparência, alcance da missão e, principalmente, na administração das despesas com pessoas ligadas às atividades mais técnicas, gerando ganhos financeiros.

A Tabela acima demonstra que das 36 entidades (11%) que possuem informação de voluntários, 25 (8%) informaram possuir até 4 voluntários. Apenas 1 entidade informou possuir 240 voluntários, número significativo, considerando-se a amostra.

Tabela 18: Funcionários

COLA_QTD_TOTAL	Qtd	Qtd %	Qtd Acumulada	Qtd Acumulada %
0	248	86,7	248	86,7
5	2	0,8	250	87,5
10	3	1,1	253	88,6
15	3	1,1	256	89,7
20	2	0,8	258	90,5
25	1	0,3	259	90,8
30	1	0,3	260	91,1
35	1	0,3	261	91,4
40	1	0,3	262	91,7
45	3	1,1	265	92,8
50	2	0,8	267	93,6
70	2	0,8	269	94,4
80	1	0,3	270	94,7
90	1	0,3	271	95,0
100	1	0,3	272	95,3
110	1	0,3	273	95,8
120	2	0,8	275	96,6
160	1	0,3	276	96,9
180	1	0,3	277	97,2
210	1	0,3	278	97,5
230	1	0,3	279	97,8
260	1	0,3	280	98,1
350	1	0,3	281	98,4
430	1	0,3	282	98,7
540	1	0,3	283	99,0
560	1	0,3	284	99,3
640	1	0,3	285	99,6
660	1	0,3	286	99,9
1.100	1	0,3	287	100,0

Fonte: Idem. Adaptação do autor.

No que se refere à quantidade de funcionários, 248 entidades não possuem essa informação, correspondendo a 86,7% do total. Das entidades que informaram possuir funcionários, o mínimo encontrado em 1 entidade foi 5 funcionários e, em 1 entidade foram encontrados 1.100 funcionários, número bastante destoante dos demais.

3.3-ANÁLISE DOS ESCORES

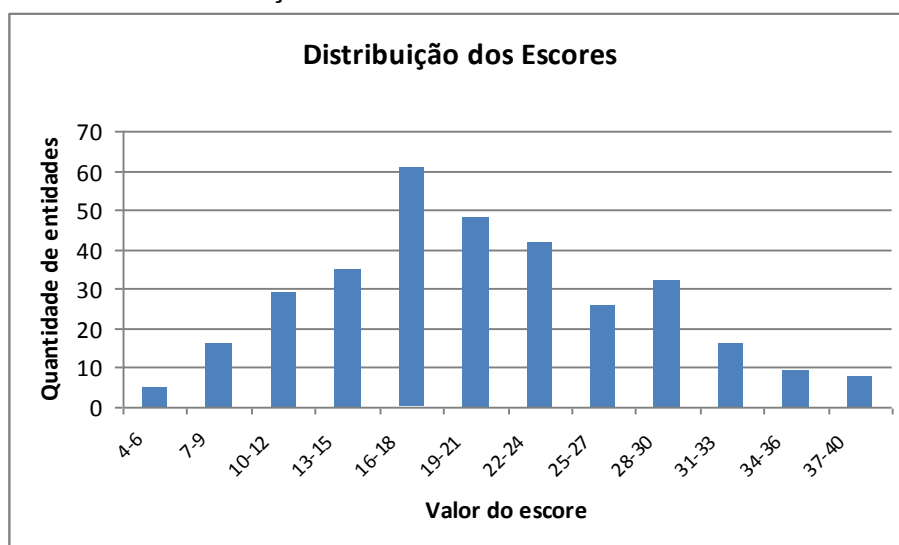
Tanto a análise descritiva e o gráfico mostram que os escores apresentam uma distribuição simétrica, sem grandes desvios. O valor mínimo que uma entidade apresentou foi 4 pontos, enquanto que o máximo foi 40. Tanto a média como mediana apresentam valores próximos a 20, demonstrando que nenhuma entidade apresentou um escore muito alto ou muito baixo a ponto de ser considerado um valor discrepante.

Tabela 19: Análise de Escores

Análise Descritiva dos Escores	
Mínimo	4,00
5th Pctl	9,00
10th Pctl	11,00
Q1	15,00
Mediana	20,00
Q3	26,00
90th Pctl	31,00
95th Pctl	34,00
Máximo	40,00
Média	20,40
Desvio Padrão	7,45

Fonte: Adaptação do autor

Gráfico 5: Distribuição de Escores



Fonte: Adaptação do autor.

Com análises complementares foram elaboradas as Tabelas relacionando os valores médios dos indicadores pelos grupos de escore, por região e por tipo de entidade.

As Tabelas dos valores por região e por tipo de entidade foram feitas calculando-se os indicadores sem o filtro de estado (UF), por isso, a quantidade total de entidades analisada é de 577.

3.4- CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL POR ESCORES

A Tabela abaixo contém os escores das entidades do Estado de São Paulo divididos em grupos de 10 em 10 e que representam o valor médio de cada indicador citado.

Tabela 20: Escores das Entidades do Estado de São Paulo

Escores	1 A 10	11 A 20	21 A 30	31 A 40	Total geral
Qtd de Entidades	30	144	120	33	327
LIQUIDEZ_GERAL	0,25	11,79	23,55	23,06	16,86
LIQUIDEZ_CORRENTE	0,26	4,25	23,69	23,37	13,55
LIQUIDEZ_SECA	0,18	3,68	19,38	22,66	11,55
ESTRUTURA_CAPITAIS	1,08	1,76	1,63	0,14	1,49
RELAC_INST_CREDITO_ATIV	0,01	0,06	0,02	0,01	0,04
RELAC_INST_CREDITO_PATR	0,05	0,06	0,08	0,01	0,06
ORIGEM_RECEITAS_VEND	0,03	0,04	0,01	0,03	0,03
ORIGEM_RECEITAS_SERV	0,79	0,78	0,79	0,77	0,78
ORIGEM_RECEITAS_FINANC	0,01	0,03	0,06	0,06	0,04
DESP_ADM_TOT	0	0,01	0,13	0,18	0,07
DESP_TRIB_TOT	0	0	0,01	0	0
CUST_DESP_TOT	3,41	4,16	101,96	10,44	40,73
DESP_TOT_CUST_REC_TOT	1,06	1,05	1,04	0,94	1,04
DESP_ADM_REC_TOT	0	0,01	0,1	0,14	0,05
DESP_TRIB_REC_TOT	0	0	0,01	0	0
REC_USUARIOS	0	320	3.039	3.975	1.657
CUSTO_DESP_USUARIOS	0	421	2.986	3.745	1.659
USUARIOS_FUNCION	0	2,85	6,59	22,46	5,94
USUARIOS_VOLUNTARIOS	0	3,08	23,71	32,32	13,32

Fonte: Adaptação do autor

Para efeito de análise, vamos considerar dois grupos: o grupo com escores de 11 a 20, por representar a maior quantidade de entidades e o grupo com escores de 31 a 40, por representar as entidades com os maiores escores. Para as entidades que apresentam escore de 11 a 20, a situação financeira é boa, pois os recursos disponíveis são superiores às fontes de recursos.

E a estrutura de capitais demonstra elevado endividamento, apresentando inclusive necessidade de recursos onerosos de instituições financeiras, comprometendo o Patrimônio Social.

As receitas originárias, principalmente de serviços prestados, são insuficientes para cobrir custos e despesas, conseqüentemente favorecendo o resultado negativo (déficit). As informações prestadas por estas entidades são pequenas, o que demonstra a baixa preocupação com a transparência.

Em contraposição, as entidades com escores de 31 a 40 apresentam uma situação financeira muito boa, principalmente por possuírem recursos de curto prazo bem superiores às obrigações. Estes recursos de curto prazo normalmente estão divididos em caixa e com recursos aplicados no mercado financeiro, gerando assim um bom volume de receitas financeiras. Suas obrigações estão atreladas principalmente ao pagamento de fornecedores e ao pagamento de salários e tributos.

As receitas estão diretamente relacionadas às doações, subvenções, parcerias. Porém, já apresentam receitas originárias de outros eventos (festas juninas, campanhas, venda de objetos, eventos promocionais)

Além disso, apresentam volume de custos e despesas inferiores às receitas, o que propicia a sobra de recursos para aplicação nos objetivos sociais, fato este que pode ser comprovado pela relação menor de custos por usuários em relação às receitas por usuários. Outro fator significativo é a alta adesão de voluntários, o que gera um melhor resultado pela diminuição das despesas administrativas e a melhora nos serviços prestados.

3.5-CARACTERISTICAS DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL POR REGIÃO

A Tabela abaixo contém os escores das entidades das regiões do Brasil (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul) e que apresentam o valor médio de cada indicador citado.

Tabela 21: Entidades por Região do Brasil

Regiões	Centro-Oeste	Nordeste	Norte	Sudeste	Sul	Total geral
Qtd de Entidades	32	47	8	397	93	577
LIQUIDEZ_GERAL	6,68	579,89	12,74	18,95	42,71	66,24
LIQUIDEZ_CORRENTE	6,72	579,68	12,74	16,19	44,46	64,6
LIQUIDEZ_SECA	4,55	448	11,41	11,68	43,78	50,89
ESTRUTURA_CAPITAIS	8,5	0,1	0,2	1,39	0,56	1,53
RELAC_INST_CREDITO_ATIV	0,03	0,01	0	0,04	0,01	0,03
RELAC_INST_CREDITO_PATR	0,49	0,01	0	0,06	0	0,07
ORIGEM_RECEITAS_VEND	0,04	0	0,05	0,04	0,03	0,04
ORIGEM_RECEITAS_SERV	0,88	0,85	0,88	0,78	0,82	0,8
ORIGEM_RECEITAS_FINANC	0,04	0,03	0	0,04	0,05	0,04
DESP_ADM_TOT	0,15	0,1	0,18	0,07	0,1	0,09
DESP_TRIB_TOT	0	0	0	0,01	0	0
CUST_DESP_TOT	4,27	0,81	0,2	33,84	7,45	24,82
DESP_TOT_CUST_REC_TOT	1,06	1,23	1,25	1,04	0,97	1,05
DESP_ADM_REC_TOT	0,08	0,15	0,38	0,06	0,1	0,08
DESP_TRIB_REC_TOT	0	0	0	0	0	0
REC_USUARIOS	4.037	2.171		6.457	8.475	6.357
CUSTO_DESP_USUARIOS	3.803	2.072		6.486	9.011	6.426
USUARIOS_FUNCION	4,57	91,98		25,15	7,95	26,97
USUARIOS_VOLUNTARIOS	5,4	36,15		67,51	37,87	59,05

Fonte: Adaptação do autor

a-) Centro-Oeste - Apresenta nível de estrutura de capitais ajustado aos recursos de curto prazo, utilizando inclusive recursos onerosos de instituições financeiras. Sua estrutura de capitais é afetada principalmente pelos déficits e resultados negativos acumulados, gerando uma diminuição do Patrimônio Social.

As receitas são predominantemente de doações e subvenções. Não apresentam de modo significativo receitas oriundas de outras atividades como meio de sustentação.

A grande dificuldade destas instituições é em administrar custos e despesas, principalmente as despesas gerais não relacionadas com as atividades, o que ocasiona falta de recursos de curto e médio prazo.

A relação receita e custo por usuário é favorável, representando 6% de receitas acima das despesas/custos por usuário. As entidades possuem, normalmente, número de empregados semelhante ao de voluntários, o que propicia uma boa administração das despesas administrativas.

Os balanços, em sua maioria, não são publicados, sua estrutura é adequada, necessitando apenas de notas explicativas. Não possuem sites, o que prejudica o nível de transparência.

Portanto, as entidades de assistência social da Região Centro-Oeste apresentam o menor nível de informações, prejudicando, conseqüentemente, a transparência. A gestão em relação aos recursos e à aplicação destes demonstram a necessidade de aperfeiçoamento.

b-) Região Nordeste - As entidades de assistência social da Região Nordeste apresentam baixo nível de endividamento, utilizam principalmente fornecedores de materiais e serviços, salários, tributos e contribuições como fonte de recursos, possuem baixo relacionamento com instituições financeiras.

As receitas basicamente são formadas por doações e subvenções, porém apresentam aproximadamente 32% dos recursos originários de outras atividades.

Os custos representam, em média, 81% do total de gastos; em alguns casos as despesas tributárias são significativas, em função da falta de registros em órgãos regulamentares, o que permitiria ganhos com isenções.

O custo unitário por usuário representa 95% comparando-se com a receita com usuário, adequado dentro dos padrões estabelecidos em outras regiões, porém, com indícios de grandes oportunidades de melhoria na gestão administrativa e de custo, estabelecendo-se patamares que permitam sobras de recursos sem comprometer a qualidade do serviço prestado.

As entidades de assistência social da Região Nordeste não apresentam um nível adequado de transparência, pois não divulgam seus números em sites e não publicam seus balanços em jornais locais, apesar da adequada estrutura que eles apresentam.

Portanto, as entidades de assistência social da Região Nordeste possuem um ótimo nível de administração, comparativamente às outras regiões, exceção feita à divulgação das informações. Estão ativas, em média, há mais de 10 anos, indicando um adequado patamar de sustentabilidade.

c-) Região Norte – Comparando-se as entidades de assistência social da Região Norte, observa-se que a situação financeira é muito boa, considerando principalmente dois fatores: baixo nível de endividamento e grande volume de recursos aplicados no mercado financeiro, porém os balanços apresentam deficiência na apresentação das receitas financeiras. Sua estrutura de capitais é formada basicamente por encargos trabalhistas, salários, tributos, sendo sua principal fonte de recursos.

A principal receita destas entidades está relacionada a doações e subvenções, não sendo utilizados outros mecanismos (tais como bazares, bingos, campanhas) para a obtenção de receitas, portanto, concentradas em recursos do poder público.

A despesa administrativa, principalmente as despesas com pessoal, é a principal destinação dos recursos, gerando em grande parte déficits. As entidades analisadas não informaram número de voluntários, colaboradores e assistidos. Porém, podemos considerar o uso em maior escala de funcionários remunerados, em função da despesa anteriormente citada.

Em relação à transparência e à quantidade de informações oferecidas ao público interessado, podemos verificar: não utilizam a internet, não possuem site, elaboram o balanço de forma resumida, sem estrutura formal e sem notas explicativas e não publicam em jornais.

Portanto, as entidades de assistência social da Região Norte possuem um bom nível de administração dos recursos, estão ativas em média há mais de 10 anos, considerando a data de fundação, demonstrando um adequado patamar de sustentabilidade, porém, com nível de transparência necessitando de melhoria

d-) Região Sul – As entidades de assistência social da Região Sul apresentam estrutura de capitais composta basicamente de salários, tributos e contribuições que, comparado aos recursos disponíveis, principalmente aplicados no mercado financeiro, contribuem para um baixo endividamento e ótima situação financeira.

A principal despesa destas entidades é com pessoal, o que desequilibra a relação receita e custo por usuário, compensada pela utilização de um grande número de voluntários. Neste caso, a gestão destes recursos precisa ser revista.

Para a manutenção desta situação financeira, os recursos são oriundos principalmente de doações de pessoas físicas e jurídicas (78%), de outras fontes como bazares e festas (17%) e do poder público Federal, Estadual e Municipal (5%), sendo estas receitas suficientes para cobrir custos e despesas gerando um superávit no exercício e, assim, aumentando o Patrimônio Social.

As entidades desta região (50%) informaram possuir site, porém, não disponibilizam dados econômico-financeiros, utilizando este meio de comunicação para divulgar as ações, missão e eventos. Não publicam seus balanços em jornais, sendo que normalmente os balanços não apresentam estrutura adequada conforme legislação pertinente.

No entanto, estão ativas há mais de 20 anos, o que demonstra uma gestão adequada dos recursos, principalmente na captação, indicando boas perspectivas de sustentabilidade

e-) Região Sudeste - A situação financeira é muito boa considerando os índices de liquidez, constituídos principalmente pelo grande volume de recursos (dinheiro e aplicações financeiras) em relação ao passivo composto por fornecedores, contas a pagar, salários e financiamentos em instituições de crédito em volumes menores.

A estrutura de capitais demonstra elevado endividamento, se comparado ao Patrimônio Social, o que demonstra sua composição com déficits acumulados e resultados muitas vezes inexpressivos.

O grupo de receitas é composto, basicamente, por receitas originárias de doações e subvenções. As entidades desta região apresentam maior volume de receitas originárias de vendas, festas juninas, eventos sociais (jantares, bingos), rifas e apresentam um volume considerável de recursos oriundos das aplicações financeiras.

As despesas totais registradas normalmente superam as receitas relacionadas ao objetivo social da entidade, porém, as receitas financeiras geralmente proporcionam superávits no exercício.

A administração do custo e receita por usuário apresenta equilíbrio, e o número de voluntários nestas instituições é muito significativo.

As demonstrações financeiras são estruturadas e estão de acordo com as normas da legislação vigente (NBC-T- Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica). Apresentam com maior frequência informações nos sites.

Portanto, as entidades de assistência social da Região Sudeste apresentam algumas características específicas: maior captação de recursos, seja em função dos objetivos ou em termos da utilização de outros meios, gerando um fluxo de caixa mais positivo, verificado no volume de suas receitas financeiras maior poder de atração de voluntários, o que melhora os gastos com a folha de pagamento e também aperfeiçoa a qualidade de atendimento dos usuários.

Finalmente, maior transparência na divulgação das informações, o que facilita o acesso e a avaliação do seu desempenho.

3.6-CARACTERISTICAS DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL POR TIPO DE ATIVIDADE

A Tabela abaixo contém os escores das entidades classificadas por atividade, considerando todas as regiões do Brasil (Centro-oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul) e que representam o valor médio de cada indicador citado.

Tabela 22: Entidades de Assistência Social por tipo de atividade

Tipo de Entidade	Assistênci a Social	Asilo	Orfanato	Albergue	Assistência Social Dep. Químicos	Assistência Social Deficientes	Assistência Social Excluídos	Amparo Emerg	Total
Qtd de Entidades	112	57	58	12	25	212	88	13	577
LIQUIDEZ_GERAL	33,66	105,3	7,96	11,17	6,11	13,56	266,29	52	66,24
LIQUIDEZ_CORRENTE	23,65	105,4	7,61	10,92	6,15	14,26	266,66	52,11	64,6
LIQUIDEZ_SECA	19,06	6,59	5,53	6,83	5,93	10,55	265,86	19,89	50,89
ESTRUTURA_CAPITAIS	0,7	2,97	0,69	0,11	0,73	1,07	3,92	0,52	1,53
RELAC_INST_CREDITO_ATIV	0,01	0,01	0,07	0	0,02	0,04	0,03	0,01	0,03
RELAC_INST_CREDITO_PAT R	0,02	0,08	0,11	0	0,02	0,06	0,17	0,01	0,07
ORIGEM_RECEITAS_VEND	0,03	0,02	0,06	0	0,02	0,02	0,05	0,23	0,04
ORIGEM_RECEITAS_SERV	0,82	0,77	0,72	0,89	0,86	0,83	0,74	0,68	0,8
ORIGEM_RECEITAS_FINANC	0,04	0,04	0,08	0,01	0,02	0,03	0,06	0,01	0,04
DESP_ADM_TOT	0,08	0,05	0,08	0,06	0,13	0,1	0,09	0	0,09
DESP_TRIB_TOT	0,01	0	0,01	0	0	0	0,01	0,01	0
CUST_DESP_TOT	0,77	0,77	1,96	0,02	3,49	60,39	13,8	0,74	24,82
DESP_TOT_CUST_REC_TOT	1,09	1,04	1,22	0,96	0,88	0,99	1,12	0,96	1,05
DESP_ADM_REC_TOT	0,08	0,07	0,07	0,04	0,09	0,08	0,12	0	0,08
DESP_TRIB_REC_TOT	0	0	0,01	0	0	0	0	0,01	0
REC_USUARIOS	9.553	12.122	7.865	4.711	2.222	5.880	3.013	14	6.357
CUSTO_DESP_USUARIOS	11.147	10.742	8.553	4.198	1.677	6.188	3.000	10	6.426
USUARIOS_FUNCION	29,37	6,24	9,04	4,84	11,15	6,09	72,15	34,52	26,97
USUARIOS_VOLUNTARIOS	28,2	15,41	20,74	12,45	42,82	29	137,47	34,52	59,05

Fonte: Adaptação do autor

De acordo com a Tabela acima, a situação financeira considerando as atividades, demonstra adequada em relação aos padrões até então estabelecidas neste estudo, porém podemos destacar os seguintes aspectos:

- 1- Os orfanatos, albergues e entidades de assistência social a dependentes químicos possuem situação financeira mais ajustada em comparação às outras atividades, principalmente pela utilização, em maior volume, de fornecedores e pagamentos de salários.
- 2- As entidades que mais utilizam recursos de instituições financeiras como fonte de recursos são: asilos, orfanatos e entidades de assistência social a excluídos e assistência social a deficientes;.

- 3- A principal receita das entidades citadas na Tabela refere-se à receita com doações e subvenções do governo e de pessoas físicas e jurídicas; apresentam recursos originários de bazares, festas juninas, bingos, rifas e feiras, porém ainda muito pequeno em relação às outras receitas.
- 4- As entidades de assistência social, asilos, orfanatos e entidades de assistência social aos excluídos apresentam nível de despesas e custos superiores às receitas, gerando déficits e, consequentemente, afetando o patrimônio social da entidade.
- 5- As entidades de assistência social apresentam a pior relação entre custos e receitas por usuários, o que demonstra dificuldade na gestão do objetivo social, se comparada às outras atividades.
- 6- A assistência social a excluídos apresenta situação financeira boa, porém sua estrutura está prejudicada em função de baixo patrimônio social; possui a maior relação de voluntários e funcionários com os usuários comparando-se às outras atividades e apresenta bom nível de transparência, pois disponibiliza suas informações via site.

A comparação dos indicadores entre as diversas atividades relacionadas à assistência social demonstra que as entidades apresentam características e resultados particulares, o que dificulta uma análise comparativa mais objetiva quanto à sustentabilidade.

Considerações Finais

O desenvolvimento desta dissertação foi conduzido com o objetivo principal de avaliar a sustentabilidade de entidades de assistência social em sua dimensão financeira. Para tanto, foram consideradas duas etapas para que esse objetivo pudesse ser alcançado, cada qual dedicada a um dos objetivos específicos.

A primeira etapa procurou analisar as informações contidas no Banco de Dados da Serasa Experian, ordenando-os e classificando-os de modo a simplificar a análise. Em seguida, foram feitas análises das variáveis com a aplicação de estatística descritiva.

Definidas as variáveis, foram determinados os escores que permitiram medir os indicadores.

A segunda etapa consistiu na mensuração dos indicadores de desempenho, para a qual foram consideradas as seguintes dimensões: a) Capacidade de pagamento das entidades, atentando para os recursos, a estrutura e o relacionamento com instituições financeiras; b) Capacidade de diversificação de financiadores (origem das receitas); c) Capacidade de aplicação dos recursos para a realização dos serviços sociais; d) Grau de eficiência na condução e alcance dos objetivos sociais; e) Parcerias e ações conjuntas com outras instituições e doadores; f) Grau de desenvolvimento e amadurecimento quanto à legislação específica; g) Grau de aperfeiçoamento e desenvolvimento das atividades sociais; h) geração de recursos por meio de atividades complementares e i) Geração de informações sobre as ações para a sociedade.

Os fatores situacionais demonstram que o ambiente no qual estas entidades atuam não é estável nem dinâmico, mas complexo e integrado. Ademais, há predominância de entidades pequenas e jovens. O modelo permitiu as seguintes conclusões:

No que diz respeito à capacidade de pagamento das entidades, considerando-se os recursos, a estrutura e o relacionamento com instituições financeiras, os indicadores demonstram que a situação financeira será mais sustentável à medida que os recursos disponíveis, caixa, bancos e aplicações financeiras sejam superiores às obrigações e que estas estejam relacionadas, principalmente, ao pagamento de fornecedores, salários, tributos e contribuições.

Para as entidades analisadas, o principal indicador é a liquidez seca, que deve ser analisado sempre em conjunto com o fluxo de caixa, fornecendo, desta forma, um retrato fiel da situação financeira da entidade.

Em relação à capacidade de diversificação de financiadores, que trata da capacidade de geração de receitas vinculadas ou não aos objetivos sociais das entidades, os indicadores demonstram que as principais origens das receitas (80%) estão relacionadas às doações e as subvenções de pessoas físicas ou jurídicas. No entanto, as receitas originárias de outras atividades representam em média 17%, e as receitas financeiras completam o volume de receitas.

É importante reforçar que o princípio fundamental na captação de recursos é que a missão transcende os desejos de um potencial financiador. Assim, a sustentabilidade de uma entidade está fundamentalmente alicerçada na diversificação de fontes de apoio.

Quanto à capacidade de aplicação dos recursos para a realização dos serviços sociais, constatou-se que a maior parte das entidades aplicam seus recursos financeiros preferencialmente na prestação de serviços. Tal aspecto demonstra coerência, principalmente quando se considera que os recursos financeiros obtidos por estas entidades estão voltados justamente para as atividades fins, com poucos casos em que os financiamentos são destinados para a manutenção operacional.

Foi possível verificar, por meio do cálculo do quociente entre despesas, custo total e receitas totais, que as entidades apresentam baixa produtividade de capital. Espera-se que esta relação seja próxima de 1 (um), mais favorável para as receitas, porém, os indicadores demonstram que os gastos gerados são superiores aos recursos produzidos.

Os custos representam parcela significativa dos gastos, consumindo em média 80% do total aplicado, e as despesas administrativas e tributárias completam a aplicação dos recursos gerados.

No que concerne ao grau de eficiência na condução e alcance dos objetivos sociais, procurou-se correlacionar a eficiência na gestão de receitas e gastos com o número de usuários, funcionários e voluntários.

Por mais que se queira reduzir a influência do fator financeiro, percebe-se que invariavelmente ele permanece de alguma forma. No tocante à capacidade de adequação dos recursos humanos, percebe-se que o fator financeiro também está

presente, pois sem a remuneração apropriada, a entidade não tem como suprir-se de pessoal qualificado.

As entidades analisadas apresentaram alta produtividade de mão-de-obra, calculada pelos quocientes entre quantidade de usuários, de funcionários e de voluntários. Esses resultados demonstram que estas entidades utilizam adequadamente os voluntários na composição de sua força de trabalho.

Quando à relação entre receitas e despesas por usuários, observa-se um equilíbrio sempre favorável às receitas, em média 5% superior às despesas.

Portanto, as entidades de assistência social serão mais sustentáveis ao equilibrarem as receitas e os custos por usuários, estabelecendo um número de voluntários equivalente ao número de funcionários, quando for relacionada à mão-de-obra não especializada, e um número adequado de voluntários, quando se trata de atividades específicas, tais como médicos, dentistas, psicólogos, etc.

As parcerias estabelecidas são importantes para a sustentabilidade das entidades, pois permitem aumentar os recursos, aperfeiçoam a gestão destes recursos e, conseqüentemente, melhoram a qualidade de vida dos usuários.

Apesar de sua importância, a grande dificuldade dos gestores é a capacidade para estabelecer as parcerias e mantê-las de forma continuada. Fator importante para a sustentabilidade das entidades.

Em se tratando do grau de desenvolvimento e amadurecimento quanto à legislação específica, a análise das entidades contidas na Base de Dados da Serasa Experian demonstra que as entidades que possuem os registros adequados podem, além de estabelecer parcerias, obter isenção de impostos e tributos, melhorar sua visibilidade reforçando sua transparência e, assim, conseguindo mais doadores.

No que diz respeito ao grau de aperfeiçoamento e desenvolvimento das atividades sociais, que mede a quantidade e valor dos projetos em andamento, a análise das entidades demonstra que 92% não informaram ou não possuem projetos em andamento. Para entidades que aspiram crescer, tanto em suas frentes de atuação, quanto globalmente (em tamanho, em recursos, em área geográfica, no aumento dos serviços oferecidos), um importante desafio consiste em selecionar projetos, avaliando os riscos e identificando fatores que justifiquem sua implementação e, assim, buscar sua sustentabilidade.

Quanto à geração de recursos por meio de atividades complementares, as entidades sem fins lucrativos não devem alterar sua conduta nem se desviarem de

sua missão Preocupações em demasia com a sustentabilidade faz com que as entidades percam o foco no objetivo principal. Mas são de fundamental importância estes mecanismos de obtenção de recursos.

Uma estratégia utilizada pelas entidades é a comercialização de produtos ligados às suas características. Além disso, existem outras formas de captação de recursos, porém, pouco utilizadas pelas instituições como o telemarketing.

Na Base de Dados encontramos as seguintes atividades complementares: bazar (1,5%), eventos (2%), feiras (1%), que representam para várias entidades receitas equivalentes a 20% do total.

Serão mais sustentáveis as entidades que diversificarem suas fontes de receitas, principalmente com atividades complementares.

Em se tratando da geração de informação sobre as ações sociais para a sociedade, as entidades analisadas apresentam baixo nível de transparência, pois 1,5% das entidades utilizam a Internet, 1,3% utilizam jornais, 0,9% utilizam o rádio, 0,5% utilizam revistas e 0,7% utilizam a televisão. Temos que considerar nestes números o custo para veiculação de informações sobre as entidades, o que inviabiliza sua utilização.

Uma entidade pode utilizar diferentes meios de comunicação para relacionar-se com seus públicos (contatos, pessoais, cartas, telefonemas, e-mails) e materiais institucionais como folhetos, boletins, jornais, etc.

Quanto às demonstrações financeiras, somente 15% divulgam seus resultados em sites, ainda assim, de forma sucinta, sem notas explicativas em desacordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica.

Esta dimensão está associada à transparência na gestão da entidade, trazendo confiança ao doador e, conseqüentemente, ampliando a possibilidade de obtenção de recursos.

Neste sentido, observou-se que as entidades que obtiveram os maiores escores são aquelas que forneceram o maior número de informações, levando-se também em consideração a qualidade dessas informações.

A capacidade de gestão parece ser um dos pontos mais críticos das entidades. A grande maioria das entidades analisadas (95%) não possui informação sobre a escolaridade dos administradores, apesar de sua eleição formal por meio dos estatutos. Os dados indicam que a capacidade interferiu no escore, pois as que possuem a informação têm escores maiores.

Uma das estratégias para as entidades superarem os desafios que podem ameaçar sua existência é a sua eficiência administrativa, é melhorar e profissionalizar a gestão. Para isso, os gestores dessas entidades necessitam trabalhar em rede, criar mecanismos mais eficazes de controle que possibilitem avaliar o impacto das ações executadas e ganhar maior visibilidade perante à sociedade, divulgando o produto do seu trabalho.

Portanto, pode-se concluir que o modelo de entidade sustentável é composto por aquelas organizações que obtiveram escores próximos a 40 e que apresentam as seguintes características:

- 1-Definem claramente os objetivos e a missão;
- 2-Possuem sede própria ou em regime de comodato;
- 3-Buscam os diversos títulos, qualificações e certificações pertinentes;
- 4-Elegem membros da diretoria e do conselho com qualificação profissional e adequada formação acadêmica;
- 5-Promovem e divulgam as ações sociais para o público interessado, principalmente no entorno da entidade, utilizando os meios de comunicação adequados aos recursos disponíveis;
- 6-Estabelecem parcerias ou articulam redes com entidades, empresas poder público para ampliar o atendimento ao público-alvo;
- 7-Conquistam voluntários em número semelhante aos funcionários para atividades cotidianas, e grande quantidade de voluntários especializados (médicos, dentistas, psicólogos, etc.);
- 8-Elaboram balanços estruturados, demonstrações de défits e/ou prejuízos acumulados e fluxo de caixa de acordo com a legislação vigente, publicando-os em jornais e sites.
- 9-Diversificam as receitas com 70% de doações, contribuições e subvenções, utilizando até mesmo o telemarketing como meio de comunicação e 30% com atividades de apoio como bazares, rifas, bingos, campanhas, etc.;
- 10-Mantêm a situação financeira com baixo nível de endividamento, composto principalmente por fornecedores, salários, tributos e contribuições e recursos disponíveis (caixa, bancos e investimentos) em maior volume, comparando-se com as obrigações.
- 11-Elaboram controles mais efetivos para os gastos, mantendo a relação entre gastos e receitas sempre em equilíbrio e próximos de 1;

12-Controlam gastos e receitas por usuários, sendo que esta relação deve ser equilibrada e, se possível, com sobra de recursos, porém mantendo o padrão de qualidade no atendimento conforme a missão.

O teste do modelo de análise de sustentabilidade mostrou-se relevante com as informações disponíveis, entretanto, para seu aperfeiçoamento necessita-se de um maior número de informações, da identificação de outros indicadores e do emprego de outro tipo de pesquisa primária, utilizando a técnica de entrevista e questionários, e não apenas de dados secundários.

Algumas recomendações podem ser feitas às entidades. A primeira é que elas se preocupem com os recursos financeiros, sem perder de vista a missão para a qual foram criadas, buscando legalizar sua situação junto aos órgãos públicos e estar sempre alertas às oportunidades de captação de recursos públicos e privados, valorizando as diversas dimensões utilizadas. A segunda é a necessidade de uma gestão profissional dos recursos, inclusive os recursos humanos e tantos outros assuntos que permeiam o ambiente em que estão inseridas e que possibilitam sua sustentabilidade

Bibliografia

AKERLOF, G. "The markets for lemons: quality uncertainty and the market mechanism". **The Quarterly Journal Of Economics**, aug. 1970, pp. 488-500.

ALMEIDA, J. "A problemática do desenvolvimento sustentável". In: **Desenvolvimento sustentável: necessidade e/ou possibilidade?** Organizador Dinizar Becker. 4 ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2002.

ARAUJO, E. T. "Desafio da Sustentabilidade nas APAES: Noções sobre Captação de Recursos e Elaboração de Projetos Sociais". **FEAPAES Informa** – Boletim Informativo da Federação das APAES do Estado do Espírito Santo, Vitória, p.4, 02 mar. 2003.

ARMANI, D. "O Desenvolvimento institucional como condição de sustentabilidade das ONGs no Brasil". In: Brasil. **Ministério da Saúde, Secretaria de Políticas de Saúde**. Coordenação Nacional de DST e AIDS, 2001.

_____. "Sustentabilidade: desafio democrático". Texto cedido pelo próprio autor, por meio eletrônico, consulta realizada em 15 set. 2008.

ARRETCHE, M. T. S. "O Sistema de Proteção Social Brasileiro em direção a um modelo descentralizado". **São Paulo em Perspectiva**, vol II, nº 3, 1997, pg. 20-31.

AUSTIN J.; STEVENSON H.; WEI-SKILLERN J. "Social and commercial entrepreneurship: same, different or both?" **Entrepreneurship Theory and Practice**, n. 30, v.1, p. 1-22, 2006.

AZEVEDO, S. e PRATES, A. A. P. "Planejamento participativo, movimentos sociais e ação coletiva". In: **Ciências Sociais Hoje**. São Paulo: ANPOCS, 1991, pp. 122-152.

BARONI, M. "Ambiguidades e deficiências do conceito de sustentabilidade". v. 32. n.2. São Paulo: **Revista de Administração Empresarial – ERA**, 1992, p.14-24.

BARTELMUS, P. "Indicators of sustainable growth and development: linkage integration and policy use". **Background paper for scientific workshop on indicators of sustainable development**. Wuppertal, p. 01-05, 2007.

BRASIL. **Lei Nº 9.790, de 23 de março de 1990**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/> > Acesso em 22 jan. 2007.

_____. **Código Civil de 2002**. 2 ed. São Paulo. Saraiva, 2004.

BUENO, Wilson C. A. "Transparência na Comunicação Empresarial". Disponível em: < <http://www.comunicacaoempresarial.com.br> > Acesso em 21 jul. 2009.

BUSHMAN, Robert M. *et. al.* "What Determines Corporate Transparency?" **Journal of Accounting Research**, Printed in USA, v. 42, nº 2, May 2004.

CAMARGO, Mariângela F. *et. al.* **Gestão do Terceiro Setor no Brasil: Estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos**. São Paulo: Editora Futura, 2001.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do Terceiro Setor: o caso da Fundação Otacílio Coser**. São Paulo, 2003. 162 p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CARDOSO, R. "Cidadania Empresarial: O Desafio da Responsabilidade". **Update Br/Eua**, Amcham, n. 363, p. 115-120, ago., 2000.

CARVALHO, M.C. B. "A Ação em rede na implementação de políticas e programas sociais públicos". **RETS**. 2003. Disponível em < www.rits.org.br/redes_teste/rd_tmes.cfm > Acesso em 8 jun, 2009.

COHN, A. "Os governos municipais e as políticas sociais". In: SOARES, J. A; CACCIABRAVA, S. (Orgs). **Os desafios da Gestão Municipal Democrática**. São Paulo: Cortez, 1998, pp. 173-192.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual De Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social**, 2 ed., Brasília: 2004.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DAHL, A. L. "The Big Picture: comprehensive approaches". In: MOLDAN, B.; BILHARZ, S. (Eds.) **Sustainability indicators: report of the project on indicators of sustainable development**. Chichester: John Wiley & Sons Ltd., 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Atlas: São Paulo, 2006.

DOWBOR, Ladislau. **A reprodução Social – Proposta para uma Gestão Descentralizada**, Petrópolis: Ed. Vozes, 1998.

DRAIBE, Sônia. **As Políticas Sociais e o Neoliberalismo**: reflexões suscitadas pelas experiências latino-americanas. Revista USP, 86-101, 1993.

DRUCKER, P. F. **Administração de Organizações Sem Fins Lucrativos: Princípios e Práticas**. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do terceiro setor. Um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de**

gestão. 1999. São Paulo 152 f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.

_____ e VILELA, Roberto. **Recursos Privados para Fins Públicos: As Grantmakers Brasileiras**. São Paulo: Fundação Petrópolis, 2001.

FERNANDES, Rubem César. **Privado Porém Público: O Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro: CIVICUS/Relume-Dumará, 2002.

FERRAREZI, E. **Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e a agenda de reformas das políticas sociais**. Brasília: AED, 2002, pg.77-85.

FRANCO, Juliana; PEREIRA, Marcelo F.; SARTORI, Rejane. "Captação de Recursos para o terceiro Setor: um estudo na cidade de Maringá-Pr". In: **Encontro da associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD)**, XXVII, 2003. Atibaia.

GOHN, Maria da Gloria. **O protagonismo da sociedade civil – Movimentos sociais, ONGs e redes solidárias**. São Paulo: Cortez Editora, 2005.

GUERREIRO RAMOS, Alberto. **A Nova Ciência das Organizações: Uma Reconceituação da Riqueza das Nações**. Rio de Janeiro: FGV, 1981.

HERRERO, G.; CRUZ, N.; MERINO, E. "The non residual claimproblem in non profit organizations". In: **Annual Conference of International Society For New Institutional Economics**, 6, Cambridge, MA, 2002.

ICNPO, International Classification of Nonprofit Organization. Sistema de classificação de Organizações Internacionais sem fins lucrativos, recomendado no manual da ONU. Disponível em: < <http://www.statcan.gc.ca/> > Acesso em 27 nov. 2009.

IUCN, International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources. Disponível em: < <http://www.iucn.org> > Acesso em 15 jul. 2009.

IOSCHPE, Evelyn *et. al.* **3º Setor: desenvolvimento social sustentado**. 3 ed. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 2005.

JUNQUEIRA, Luciano A P. **Mudança uma causa compartilhada: do ERSa ao SUS**, Tese de Doutorado, São Paulo: Faculdade de Saúde Pública, 1996.

LANDIM, Leilah. **A Serviço do Movimento Popular: As Organizações Não governamentais**. Rio de Janeiro: Iser, 1998.

_____. **As ONGs são Terceiro Setor?** In: FIEGE, Hans-Jurgen. **ONGs no Brasil – Perfil de um mundo em mudança**. Fortaleza: Fundação Konra, 2003.

_____. "Defining the Nonprofit Sector: Brazil". **Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project**, no. 9, edited by Lester M.

Salamon and Helmut K. Anheier. Baltimore: The Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1993, p.16

_____ e BERES, Neide. **Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil**. Rio de Janeiro: nau Editora, 1999.

LUCENA, Maria Diva da Salete. **Avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 1992.

MARCONI, M. A e LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Organizações sociais. **Cadernos Mare de Reforma do Estado – Caderno 2**. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/>. Acesso em 23 jul. 2009.

MARTINS, C. E. **O circuito do poder: democracia, participação, descentralização**. São Paulo: Entrelinhas, 1994.

MELO, Vanessa P.; FISCHER, Tânia; SOARES Jr. “Diversidade e Confluências no Campo do terceiros setor: Um estudo de Organizações Baianas”. **Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD)**, XXVII, 2003. Atibaia.

MENDONÇA L. R. e MACHADO FILHO, C. A. P. “Governança corporativa nas Organizações do Terceiro Setor: considerações teóricas”. **RAUSP**, v.39, n.4, p. 301-308, out-dez, 2004.

MENICUCCI, Telma M. G. “Intersetorialidade: O desafio Atual para Políticas Sociais”. **Pensar BH – Política Social**. PBH; Ed. Temática, nº 3, maio/julho 2002.

MOREIRA, D. A **Dimensões do desempenho em manufaturas e serviços**. São Paulo: Pioneira, 1996.

MILANEZ, B. e TEIXEIRA, B. A. N. “Contextualização de princípios de sustentabilidade para a gestão de resíduos sólidos urbanos”. **XXVII Congresso Interamericano de Engenharia Sanitária e Ambiental**, 2001.

MINHOTO, L. D. e MARTINS, C. E. “As redes e o desenvolvimento social”. **Cadernos FUNDAP**, 1º semestre de 2002, nº 11, p. 74-80.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NEDER, Ricardo. “Organizações Não Governamentais na (Re)Construção da Sociedade Civil no Brasil: Dinâmica, Sujeitos e Vinculações entre Público e privado nos anos 90”. **Relatório de pesquisa, EAESP/FGV**. São Paulo, jun. 1995.

NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 12 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990.

O'DONNELL, G. "Horizontal Accountability in New Democracies". **Journal of Democracy**, v. 9, nº 3, July, 1998

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade para Entidades Sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. São Paulo: Atlas, 2006.

PEREDO, A. M. e MCLEAN, M. "Social entrepreneurship: a critical review of the concept". **Journal of World Business**, n. 41, pp. 56-65, 2006.

PRONK, J. e UL HAQ, M. "Sustainable development: from concept to action". **The Hague Report**. New York: United Nations Development Programme, 1992.

RAMOS, A. "A sustentabilidade institucional: o desafio das organizações não-governamentais". In: BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Políticas de Saúde. Coordenação Nacional de DST e AIDS. Brasília: Ministério da Saúde, 2001.

ROESCH, Sylvia. "Gestão de ONGs – Rumo a uma Agenda de Pesquisas que contemple a sua diversidade". In: **Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD)**, Salvador, 22 a 25 de setembro de 2002. CD-ROM.

ROSAS, T. e COSTA, A. C. "Análise comparativa da eficiência e eficácia de gestão entre organizações do terceiro setor e organizações governamentais: um estudo de casos múltiplos nos serviços da educação infantil". **Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração**, XXVII. Anais, Atibaia, 2003.

ROTHGIESSER, T. L. "A Sociedade civil brasileira e o terceiro setor". Disponível em: < <http://www.terceirosetor.adm.br/ts> > Acesso em 26 nov. 2009.

RUTHERFORD, I. "Use of models to link indicadores of sustainable development" In: MOLDAN, B.; BILHARZ, S. (Eds). **Sustainability Indicators: report of the project on indicators of sustainable development**. Chichester: John Wiley & Sons Ltda., 1997.

SEM, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. 1ª ed. São Paulo: Editora Schwarcz, 1999.

SACHS, Ignacy. "Desenvolvimento Sustentável, bio-industrialização descentralizada e novas configurações rural-urbanas. Os casos da Índia e do Brasil". In: VIEIRA, P. F. E Weber, J. (orgs). **Gestão de recursos naturais renováveis e desenvolvimento: novos desafios para a pesquisa ambiental**. São Paulo: Cortez, 1997.

_____. **Caminhos para o desenvolvimento sustentável**. 3 ed. Rio de Janeiro. Garamond, 2008, pp. 85-88

SALAMON, Lester M. “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.

_____ e ANHEIER, Helmut K. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

_____ *et. al.* **3º Setor Desenvolvimento Social Sustentado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ioschpe, 2005, p. 89-110.

SANTOS. B. S. “A reinvenção solidária e participativa do Estado”. In: **Seminário Sobre a sociedade e a reforma do Estado**. São Paulo. 1998.

SARACENO, D. V. S. “O papel do Terceiro Setor na questão do Desenvolvimento Regional e Local”. Disponível em:

< <http://www.desenbahia.ba.gov.br/recursos/news/video/%> > Acesso em 03 fev. 2009.

SENAC. **Carta de Educação Comunitária**. Ano VII, nº 40, dez. 2002.

SCHEDLER, A “Conceptualizing Accountability”. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F.(eds). **The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies, Boulder and London**: Lynne Rienner, pp.14-17, 1999.

SILVA, J. **O Direito Ambiental Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. 243p.

SMITH, G. S. “Performance evaluation for Nonprofit World”. V.6, n 1, jan/feb 1988. p. 24-26. Disponível em: < www.umi.com/proquest >. Acesso em 05 mar. 2009.

SPANGENBERG, J. H. “Sustainable development – concepts ad indicators”. Paper presented at the regional sustainable development workshop, Almaty, 2000.

_____ e BONNIOT, O. **Sustainability indicators: a compass on the road towards sustainability**. Wuppertal Institute, Paper n.81, 1998. 34p.

SPINK, P.K, e KEPPKE, R. “Governo Local: O Mito da Descentralização e as Novas Práticas de Governança”. **Revista de Administração**, São Paulo: FEA/USP, v.34, n.1, pp.61-69, jan/mar. 1999.

SRINIVASAN, Suraj. “Corporate Transparency Improves For Foreign Firms in U.S Markets”. Disponível em: < <http://hbswk.hbs.edu/item> > Acesso em 27 jul. 2009.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não-Governamentais e Terceiro Setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.

TENÓRIO, F. G. “Um espectro ronda o Terceiro Setor: o espectro do mercado”. **II Encontro da Rede Latino- Americana e do Caribe da Sociedade Internacional de Pesquisa do Terceiro Setor**, Chile: FGV, 1999.

TEODÓSIO, A. S. S. “Construindo Planos Estratégicos de Cidadania Empresarial: a experiência de micro-empresários em uma incubadora tecnológica no Brasil”. In: **Memórias do XIII Congresso Latinoamericano de Estratégia – Del pensamiento a La acción estratégica**. Puebla, México: Sociedade Latinoamericana de Estratégia (SLADE), pp. 83-85, 6-8/04/2000.

_____. “Participação Popular na Gestão de Cidades: impasses e perspectivas no cenário brasileiro”. In: **Anais do IX Encontro Nacional da ANPUR**. Rio de Janeiro: ANPUR, 28 de maio a 01 de outubro de 2001, pp. 129-139.

TEODÓSIO, A. S. S; BATISTA, Cristina Abranches Mota; GIVISIÉZ, Lucas José Villas Boas. **Gestão Inclusiva**. Belo Horizonte: Armazém de ideias, 2003.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WORLD COMISSION ON ENVIROMENTAL AND DEVELOPMENT. **Our Common Future**. Oxford: Oxford University Press.19887.

SITES NO BRASIL

- 1- RITS – Rede de Informações para o Terceiro Setor – www.rits.org.br
- 2- Sociedade ONGS – listagem com nome e endereço eletrônico de ONGS brasileiras: www.socorgs.com.br.
- 3- Viva Rio – Informações sobre projetos sociais www.vivario.org.br
- 4- Mapa do 3º Setor;
- 5- WWW.filantropia.org
- 6- WWW.mds.gov.br
- 7- WWW.mj.gov.br
- 8- www.impactosocial.org.br
- 9- HTTP://www.presidencia.gov.br/legislação/constituição

NO EXTERIOR

- 1 – NGOnet – Oferece informações sobre ONGS atuantes na Europa Central

- National Charities Information Bureau – Oferece análise e assessoria sobre levantamento dos recursos nos EUA e demais países e organizações sem fins lucrativos que solicita contribuições do público: www.give.org.