

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bjbfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO
E TERMOS DE PARCERIA: UM ESTUDO SOBRE O PROCESSO DE
AVALIAÇÃO DE RESULTADOS DOS PROJETOS SOCIAIS
DESENVOLVIDOS COM RECURSOS GOVERNAMENTAIS NO BRASIL

Cássia Vanessa Olak Alves

Orientador: Prof. Dr. Valmor Slomski

SÃO PAULO

2005

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

T657 A4740
T88339



20600028784



Powered by **MidProSlw** - www.faprocess.com.br

CÁSSIA VANESSA OLAK ALVES

DEDALUS - Acervo - FEA



20600028784

**ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO
E TERMOS DE PARCERIA: UM ESTUDO SOBRE O PROCESSO DE
AVALIAÇÃO DE RESULTADOS DOS PROJETOS SOCIAIS
DESENVOLVIDOS COM RECURSOS GOVERNAMENTAIS NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Valmor Slomski

SÃO PAULO

2005



Dissertação defendida e aprovada, em 15.12.2005, no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte comissão julgadora:
Prof. Dr. Valmor Slomski
Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira
Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Alves, Cássia Vanessa Olak

Organizações da sociedade civil de interesse público e termos de parceria : um estudo sobre o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos com recursos governamentais no Brasil / Cássia Vanessa Olak Alves. -- São Paulo, 2005.

177 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2005
Bibliografia

1. Contabilidade 2. Avaliação de projetos 3. Terceiro setor 4. Órgão público I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657

**Aos meus pais Carlos e Adélia que, com
seu amor e exemplo, me ensinaram o
caminho para uma vida feliz.**

Agradeço ao Deus de amor e bondade, por ter me capacitado e proporcionado todas as condições favoráveis para a realização deste trabalho.

Aos meus pais, Carlos Alberto Alves e Adélia Olak Alves, por seus ricos ensinamentos, cuidados, incentivos e orações, minha eterna gratidão.

Ao meu noivo, Victor Hugo Cruz Chuquimia, por sua compreensão, amor e confiança.

Ao professor Dr. Valmor Slomski, pela preciosa orientação, atenção e dedicação, não só durante o desenvolvimento desta pesquisa, mas no decurso de todo o mestrado, o meu sincero e especial agradecimento.

Ao professor Dr. Paulo Arnaldo Olak, amigo sempre presente, por seu estímulo e orientação.

Aos professores Dr. Carlos Alberto Pereira e Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira, pelas apropriadas e oportunas sugestões feitas no exame de qualificação.

Aos professores com quem convivi durante o mestrado, pelos seus valiosos ensinamentos que muito contribuíram para o meu crescimento acadêmico.

Aos colegas do curso de mestrado, sou grata pelo apoio e trocas de experiências, em especial aos amigos Fernanda Furuta, Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, Huang Chien En e Maria José de C. M. de Zen.

A colega Manuela Santin de Souza, que trouxe importantes contribuições para o desenvolvimento de parte deste estudo.

Aos colegas professores Ms. Claudécir Paton e Ms. Cosmo Rogério de Oliveira, pelo apoio, amizade e solidariedade.

À Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado de São Paulo – FAPESP, pelo apoio financeiro, condição necessária para a realização dos meus estudos.

A cada entidade participante desta pesquisa, pela atenção e cooperação, bem como aos Ministério da Justiça, Ministério da Ciência e Tecnologia, Fundo Nacional do Meio Ambiente e Prefeitura Municipal de Londrina, através do projeto Londrina Mil ONGs.

À Igreja Batista Betel em Londrina, pelas orações que realizaram em meu favor.

**“Porque o Senhor dá a sabedoria,
da sua boca procedem o
conhecimento e o entendimento.”**

*Bíblia Sagrada, a Palavra de Deus
Livro de Provérbios, capítulo 2, versículo 6*

RESUMO

O governo federal promulgou, em 1999, a lei 9.790 que criou a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e o termo de parceria, visando introduzir mudanças na relação Estado e sociedade civil. Uma dessas mudanças refere-se aos mecanismos de planejamento, avaliação e controle dos projetos que envolvem recursos públicos. Assim, considerando a necessidade de estudos que envolvam a temática da avaliação nessas organizações, o objetivo desta pesquisa é o de realizar uma análise crítica do processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos em parceria, através da comparação entre as parcerias celebradas nos termos da lei 9.790/1999 e aquelas formalizadas por convênios, considerando-se, nessa análise, a utilidade dos instrumentos usados para fins da avaliação da eficiência desses projetos. O desenvolvimento do estudo se deu por meio de pesquisa empírica, com ênfase na abordagem qualitativa, sendo pesquisadas 22 OSCIPs localizadas nas cidades de Londrina (PR) e São Paulo (SP), e os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram o questionário, a entrevista semi-estruturada e a pesquisa documental. Constatou-se, pelos resultados, que, embora na literatura pesquisada o termo de parceria apresente um significativo potencial de melhorias em relação ao convênio, na prática, são poucas as diferenças existentes entre esses dois instrumentos, podendo-se ainda estender essas semelhanças ao modelo do contrato de gestão. No que se refere ao processo de avaliação de resultados dos projetos sociais, padrões de controle já utilizados pelos órgãos governamentais são aplicados indistintamente aos termos de parceria. Assim, entende-se que os instrumentos utilizados para fins de avaliação, se considerados isoladamente, não permitem conclusões sobre a eficiência dos projetos sociais desenvolvidos em parceria. Desse modo, para que essa relação entre o processo de avaliação e a forma de repasse de recursos públicos, como os termos de parceria e convênios, não esteja limitada aos aspectos legais, é preciso que, juntamente com as alterações nas leis, seja realizado um trabalho de conscientização, compartilhamento de experiências e, principalmente, de capacitação tanto das OSCIPs quanto dos órgãos públicos.

ABSTRACT

In 1999, the Federal government enacted Law 9.790, which established the qualification as Civil Society Organization of Public Interest (OSCIP) and the partnership term in order to make changes to the State/civil society relationship. One of these changes refers to the mechanisms required to plan, evaluate and control projects involving public funds. Considering the demand for studies addressing evaluation issues in these organizations, the objective of this study is to provide a critical analysis of the process used to evaluate the results of social projects developed through partnerships, comparing partnerships entered into under Law 9.790/1999 with those organized under agreements, and taking into account the applicability of the instruments used to assess the efficiency of these projects. This study was conducted with empirical research focused on a qualitative approach at 22 OSCIPs located in the cities of Londrina (PR) and São Paulo (SP), and included questionnaires, semi-structured interviews and document surveys for data collection. Although the literature highlights significant, potential benefits of partnership terms over agreements, the results revealed that, in practice, there are few differences between these instruments, and some similarities may even apply to the model of management agreement. As to the process required to evaluate the results of social projects, the control patterns already used by government agencies have been equally applied to the partnership term. Therefore, any instruments independently considered for evaluation purposes fail to generate conclusions on the efficacy of social projects developed under partnerships. Consequently, any effective relationship between the evaluation process and the type of public funds on-lending (such as partnership terms and agreements) should lie not only on the legal framework, but rather, on amendments to the legislation associated with awareness programs, experience sharing and, above all, skill building at OSCIPs and governmental agencies.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	3
LISTA DE QUADROS	5
LISTA DE TABELAS.....	6
1 INTRODUÇÃO.....	7
1.1 Questão de pesquisa.....	9
1.2 Objetivos.....	11
1.3 Justificativas e contribuições do estudo.....	12
1.4 Metodologia: aspectos gerais.....	14
1.5 Estrutura do trabalho.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 Caracterizando o terceiro setor: o modelo tri-setorial.....	17
2.1.1 Os diversos atores do terceiro setor.....	19
2.1.2 O terceiro setor em números.....	21
2.2 Parcerias e alianças.....	27
2.3 O terceiro setor e a legislação brasileira.....	32
2.3.1 Divisão jurídica do terceiro setor brasileiro.....	33
2.3.2 Os diversos títulos, certificados e qualificações de âmbito federal.....	35
2.3.3 As formas de repasse de recursos públicos.....	41
2.3.4 Concepção da lei 9.790/1999.....	47
2.3.4.1 A qualificação como organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP)	49
2.3.4.2 Termo de parceria: conceito e caracterização.....	57
2.4 Avaliação de resultados e desempenhos em entidades do terceiro setor.....	62
2.4.1 Avaliação: aspectos iniciais.....	62
2.4.2 Avaliação de resultados e desempenhos.....	67
2.4.3 Instrumentos para avaliação de resultados e desempenhos.....	69
2.4.4 A contabilidade nas entidades do terceiro setor brasileiro.....	72
2.4.4.1 Reflexões sobre as normas e práticas contábeis adotadas pelas entidades do terceiro setor.....	73
2.4.5 Custo de oportunidade.....	79
2.4.6 O resultado econômico como um indicador de eficiência nas entidades do terceiro setor.....	80
2.4.6.1 O serviço voluntário.....	83
2.4.6.2 Aplicação do resultado econômico em entidade do terceiro setor.....	85
2.4.6.3 O resultado econômico frente a outros instrumentos similares utilizados nesse processo de avaliação de resultados e desempenhos...	93
3 METODOLOGIA.....	95
3.1 Tipologia do estudo.....	95
3.2 Fases da pesquisa, população, amostra e técnicas para coleta de dados.....	96
3.2.1. Etapa preliminar	96
3.2.2. Etapa 1: pesquisa descritiva correlacional.....	97
3.2.2.1 População e amostra.....	97
3.2.2.2 Técnicas para coleta de dados.....	98
3.2.3. Etapa 2: análise do processo de avaliação de resultados no âmbito dos	

	termos de parceria e comparações com os convênios.....	101
3.2.3.1	População e amostra.....	101
3.2.3.2	Técnicas para coleta de dados.....	102
3.3	Procedimentos de análise e interpretação dos dados.....	103
3.4	Limitações do estudo.....	104
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	107
4.1	Etapa preliminar: período exploratório.....	107
4.2	Perfil das entidades pesquisadas.....	107
4.3	A qualificação como OSCIP.....	111
4.4	Termo de parceria X convênio.....	113
4.4.1	Caracterizando as parcerias.....	115
4.4.1.1	Concurso de projetos.....	118
4.4.1.2	Benefícios e desafios.....	119
4.4.2	Processo de avaliação de resultados e prestação de contas.....	120
4.4.2.1	Convênios.....	120
4.4.2.2	Análise crítica do processo de avaliação de resultados nos convênios..	122
4.4.2.3	Termos de parceria.....	125
4.4.2.4	Análise crítica do processo de avaliação de resultados nos termos de parceria.....	132
4.4.2.5	Transparência.....	136
4.4.3	Relação entre os termos de parceria, convênios e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais.....	138
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES.....	143
	REFERÊNCIAS.....	149
	APÊNDICES.....	163
	ANEXO A.....	177

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

5 Elementos: 5 Elementos – Instituto de Educação Ambiental
 AAA: *American Accounting Association*
 ABONG: Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais
 ABTLuS: Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Sincontron
 ACERP: Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto
 AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants*
 BID: Banco Interamericano de Desenvolvimento
 CAA: Comissão de Acompanhamento e Avaliação
 CBRTS: Centro Brasileiro de Referência em Tecnologia Social
 CEATS: Centro de Empreendedorismo Social e Administração do Terceiro Setor
 CEBAS: Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
 CEMPRE: Cadastro Central de Empresas
 CEPAL: Comissão Econômica para América Latina
 CFC: Conselho Federal de Contabilidade
 CGEE: Centro de Gestão e Estudos Estratégicos
 CNAS: Conselho Nacional de Assistência Social
 CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
 COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
 COPNI: *Classification of the Purpose of Non-Profit Institutions Serving Households*
 CPMF: Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de
 Créditos e Direitos de Natureza Financeira
 CPP: Centro de Pesquisas do Pantanal
 DGB: Declaração de Gastos Bimestral
 EA: Educação Ambiental
 EFD: Programa Empreendedorismo Fazendo a Diferença
 FASB: *Financial Accounting Standard Board*
 FASFIL: Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos
 FNMA: Fundo Nacional do Meio Ambiente
 GAAP: *Generally Accepted Accounting Principles*
 GASB: *Governmental Accounting Standard Board*
 GIFE: Grupo de Institutos, Fundações e Empresas
 GP: Grupo Primavera
 IASB: *International Accounting Standards Board*
 IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
 IDR: *Institute for Development Research*
 IMPA: Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada
 IN: Instrução Normativa
 INSS: Instituto Nacional de Seguridade Social
 IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
 ISER: Instituto de Estudos da Religião
 ITS: Instituto de Tecnologia Social
 JEMT: Programa Jovens Empreendedoras no Mundo do Trabalho
 MARE: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
 MCT: Ministério da Ciência e Tecnologia
 NF: Nota Fiscal
 ONG: Organização Não Governamental
 OS: Organização Social

OSCIP: Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PACTO: Programa Preparando Adolescentes para Colégios Técnicos
PDRAE: Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PNUD: Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
REDF: *The Roberts Enterprise Development Fund*
REBEA: Rede Brasileira de Educação Ambiental
REPEA: Rede Paulista de Educação Ambiental
RNP: Rede Nacional de Ensino e Pesquisa
SFAS: *Statement of Financial Accounting Standard*
SIBEA: Sistema Brasileiro de Informações sobre Educação Ambiental
SISPEC: Sistema de Acompanhamento Financeiro e Prestação de Contas
SRF: Secretaria da Receita Federal
SROI: *Social Return on Investment*
STN: Secretaria do Tesouro Nacional
TCAA: *The True Cost Accounting Analysis*
UPE: Utilidade Pública Estadual
UPF: Utilidade Pública Federal
UPM: Utilidade Pública Municipal

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação internacional de organizações sem fins lucrativos.....	22
Quadro 2 – <i>Continuum</i> da colaboração	30
Quadro 3 – Título de Utilidade Pública Federal (UPF).....	36
Quadro 4 – Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)	36
Quadro 5 – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)	37
Quadro 6 – Componentes essenciais do termo de parceria.....	59
Quadro 7 – Demonstração do resultado econômico – modelo proposto por Slomski.....	82
Quadro 8 – Demonstração do resultado econômico – modelo proposto por Olak.....	85
Quadro 9 – Divisão do questionário quanto aos temas abordados.....	99
Quadro 10 – Estruturação do roteiro de entrevista	102
Quadro 11 – Categorias para análise dos dados.....	104
Quadro 12 – Metas e indicadores de resultado do ITS.....	127
Quadro 13 – Metas e indicadores do 5 Elementos.....	131

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Fontes de recursos das organizações privadas sem fins lucrativos no Brasil em 1995.....	24
Tabela 2 – Demonstração do superávit ou déficit do GP.....	89
Tabela 3 – Cálculo da receita econômica do ano de 2003 do GP.....	90
Tabela 4 – Mensuração do serviço voluntário prestado ao GP em 2003.....	90
Tabela 5 – Despesas do GP não desembolsadas recebidas na forma de beneficência no ano de 2003.....	90
Tabela 6 – Demonstração do resultado econômico do GP.....	91
Tabela 7 – Conciliação da diferença entre o resultado contábil (déficit) e o resultado econômico do GP.....	92
Tabela 8 – Vantagens proporcionadas pela obtenção da qualificação como OSCIP.....	112
Tabela 9 – Principais aspectos caracterizadores das parcerias e papéis mais usuais dos órgãos governamentais sob a percepção das OSCIPs.....	115
Tabela 10 – Representatividade dos recursos financeiros recebidos de entes governamentais por faixa de receita anual das OSCIPs.....	117
Tabela 11 – Avaliação de desempenho do ITS para todo o período do termo de parceria..	129

1 INTRODUÇÃO

As entidades sem fins lucrativos, privadas, que têm atuações voltadas para finalidades públicas ou coletivas no sentido da geração do bem comum, compõem, de acordo com uma tipologia organizacional, o chamado terceiro setor, sendo que o primeiro e o segundo abrangem o Estado e o mercado, respectivamente.

Essa tipologia segrega as organizações existentes em função de características que lhe são peculiares, porém não pressupõe setores independentes entre si, como ressalta Falconer (1999, p. 53-54): “A tendência observada em todo mundo é a de *‘blurring of sector lines’* – tornam-se indistintos os limites entre os setores.”

Esses setores interagem de diversas formas, destacando-se, na última década do século XX, o trabalho conjunto dessas organizações para a realização de suas práticas de atuação social. Diante disso, Austin (2001, p. 17) declara que “O século XXI será a era das alianças.”

O aumento da colaboração entre os setores tem se desenvolvido num contexto onde igualmente crescem problemas sociais de grande amplitude e profundidade. Segundo Burki (1996 *apud* KLIKSBURG, 1997, p. 17): “A América Latina é notável como uma região em que a pobreza, e particularmente a pobreza absoluta, parece não registrar qualquer diminuição. A proporção de pessoas que vivem em situação de pobreza absoluta na região aumentou entre 1987 e 1993.”

Dados mais recentes (CEPAL, 2004) previam que, em 2004, cerca de 4 milhões de latino-americanos sairiam da condição de pobreza em comparação ao ano anterior, e as porcentagens de pobres e indigentes seriam de aproximadamente 42,9% e 18,6%, respectivamente. No entanto, esse melhoramento seria insuficiente para fazer frente à deterioração ocorrida no período de 2001 a 2003, pois esses percentuais previstos para 2004 ainda são superiores àqueles registrados no ano 2000. Por esse panorama, confirma-se a situação de aumento da pobreza na América Latina ou talvez uma estabilidade em determinados países, mas não uma diminuição.

Destaca-se ainda, no âmbito dos países latino-americanos, o problema da desigualdade, pois, de acordo com Kliksberg (1997, p. 43), esta “[...] contribui significativamente para que as conquistas em termos de crescimento não cheguem aos setores pobres”, além de estimular a violência.

O Brasil, segundo o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2003), é um paradigma de iniquidade principalmente no que se refere à renda. O coeficiente de Gini do Brasil é de 0,61; esse índice é uma medida de desigualdade de renda na qual o valor “0” corresponde à igualdade perfeita e o valor “1” à desigualdade absoluta. Além disso, ressalta-se outro dado alarmante com relação a este país: os 10% de domicílios mais ricos têm uma renda 70 vezes maior do que a dos 10% de domicílios mais pobres.

Paralelamente ao aumento desses problemas sociais, Fischer destaca o contexto político brasileiro da década de 90 como um dos fatores determinantes do surgimento de um ambiente favorável a esta aproximação entre organizações de diferentes setores. Nas palavras da autora:

A redemocratização do país foi consolidada, ampliando os espaços sociais para o exercício da cidadania e para formas organizadas de participação. A Constituição de 1988 passou a assegurar direitos civis a todas as pessoas e a fortalecer princípios democráticos de convivência social. A proposição de descentralização administrativa do Estado, ainda que desacelerada pelas dificuldades de implementar as reformas tributárias, sinalizou para a emancipação das comunidades locais, embora seja necessário reconhecer o longo caminho a ser percorrido para que se efetive esse processo de aperfeiçoamento da gestão pública. (FISCHER, 2005, p. 6).

Nessa conjuntura política, encontra-se a proposta do poder executivo para reformar administrativamente o Estado. Esse projeto brasileiro baseou-se em uma idéia de Estado e de redefinição de seu papel, assim, segundo Barreto (1999, p. 111), o Estado “[...] deixa de ser o responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social (através da produção de bens e serviços) e passa a exercer a função de promotor e regulador desse desenvolvimento”, ou seja, nessa redefinição de funções, a figura do Estado provedor deixa de existir, entretanto vale ressaltar que as alianças ou parcerias não substituem o Estado.

Frente a isso, Fischer (2003a, p. 19) salienta que “A busca de soluções para os complexos problemas sociais não é mais resumida a uma obrigação do Estado, uma luta das organizações da sociedade civil ou um dever empresarial”, ou seja, as alianças entre os setores tornam-se necessárias num contexto de redefinição de responsabilidades tendo como objetivo o desenvolvimento social e uma sociedade menos desigual.

Diante deste cenário e reconhecendo a potencialidade das alianças ou parcerias na luta contra a pobreza, a desigualdade e a exclusão, o Governo Federal promulgou, em 1999, a lei 9.790, tendo como principal objetivo o fortalecimento do terceiro setor. O Conselho da Comunidade Solidária¹ (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 20) destaca três finalidades específicas dessa lei:

- a) qualificar as organizações do terceiro setor por meio de critérios simples e transparentes, criando uma nova qualificação, a de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP);
- b) incentivar a parceria entre as OSCIPs e o Estado, por meio do termo de parceria, um novo instrumento jurídico criado para promover o fomento e a gestão das relações de parceria, permitindo a negociação de objetivos e metas e também o monitoramento e a avaliação dos resultados alcançados;
- c) implementar mecanismos adequados de controle social e responsabilização das organizações com o objetivo de garantir que os recursos de origem estatal administrados pelas OSCIPs sejam, de fato, destinados a fins públicos.

A lei 9.790/1999 também representa um passo na direção da reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil que regula as relações entre Estado e organizações da sociedade civil. Assim, as parcerias entre o governo e essas entidades passam a ter novos contornos, pretendendo-se envolvimento mais duradouros e “[...] sobre bases mais condizentes com as atuais exigências de publicização e eficiência das ações sociais.” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 5).

1.1 Questão de pesquisa

Ao abordar a colaboração entre setores, verifica-se que recursos públicos, ou ainda de entidades com ou sem fins lucrativos, podem ser repassados a organizações do terceiro setor. No entanto, mesmo fora do âmbito desse trabalho conjunto, vêem-se as contribuições ou doações da comunidade a essas instituições, recursos financeiros ou não (materiais ou

¹ A Comunidade Solidária foi criada em 1995 e atua simultaneamente em duas frentes, de forma autônoma: Promoção de parcerias entre o governo e as organizações da sociedade civil, sendo esta uma responsabilidade do Conselho da Comunidade Solidária (formado em parte pelo governo e parte pela sociedade civil); e a articulação de parcerias dentro do próprio governo, voltadas para o combate à pobreza e promoção do desenvolvimento em municípios pobres, sendo essa uma atribuição da Secretaria-Executiva da Comunidade Solidária.

humanos), que deverão ser utilizados em benefício da própria sociedade. Comparando-se os recursos das empresas aos dessas organizações, Drucker (1994, p. 42) enfatiza que "Uma empresa ganha seu dinheiro por si mesma. O dinheiro da instituição sem fins lucrativos não é dela; ela administra para os doadores."

Diante disso, duas questões são claramente evidenciadas: a primeira diz respeito aos recursos (necessários tal qual na iniciativa empresarial, por exemplo), e a segunda, quanto aos "investidores", pessoas e entidades que "financiam" essas atividades sociais e que carecem de relatórios sobre o desempenho administrativo dos seus gestores e da própria entidade.

Embora exista esta ênfase na avaliação dos resultados dessas organizações, Drucker (1994, p. 101) já advertia que, apesar do desempenho ser o teste definitivo de qualquer instituição, esta é uma das áreas realmente difíceis para o executivo da entidade sem fins lucrativos.

Esta dificuldade foi também levantada por Fischer e Falconer (1998) ao afirmarem que a definição de critérios para monitoramento das atividades das organizações do terceiro setor e para "[...] avaliação de resultados é tarefa quase impossível".

Observa-se, então, que este assunto possui duas características essenciais: é importante e difícil de ser tratado. Dessa forma, Marino (2003, p. 15) ressalta que o estudo da temática da avaliação faz-se urgente, envolvendo também outras questões como a ética, tomada de decisão e aprendizagem.

Assim, a lei 9.790/1999 visa introduzir mudanças, em relação ao quadro legal anterior, no que se refere aos mecanismos de planejamento, avaliação e controle dos projetos que envolvem recursos públicos.

Como visto nos objetivos específicos da nova lei, descritos pelo Conselho da Comunidade Solidária, criou-se um novo instrumento jurídico, o termo de parceria, que possibilita a realização de parcerias unicamente entre o poder público e OSCIPs para o desenvolvimento de projetos, sendo que as partes negociam um programa de trabalho, que envolve objetivos, metas e resultados a serem alcançados, indicadores de resultados, entre outros aspectos.

De acordo com a legislação precedente, os recursos públicos podem ser transferidos a uma entidade de direito privado sem fins lucrativos sob as seguintes formas: auxílios e contribuições; subvenções; convênios, acordo ou ajustes; contratos ou contratos de gestão.

Esta pesquisa se insere neste contexto, colocando seu foco sobre as parcerias estabelecidas entre as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) e órgãos governamentais, onde os recursos públicos são repassados por termo de parceria, entretanto essas outras formas de repasse dos recursos serão utilizadas como padrão de comparação, especialmente o convênio, meio mais comumente usado para regular as cooperações entre governo e entidades do terceiro setor.

O modo de interação entre as organizações pode influenciar em aspectos como o monitoramento e a avaliação de resultados. Fischer (2003a, p. 155; 180) relata que esses fatores “[...] necessitam de um relacionamento mais próximo entre os parceiros” e, além disso, se constituem em um dos principais desafios a serem enfrentados pelas alianças ao longo de sua consolidação.

Portanto, para se abordar a questão da avaliação dos projetos no âmbito das parcerias é importante que primeiramente se estude essas cooperações como um todo, suas principais características, papéis e atribuições dos colaboradores, o envolvimento com a causa, entre outros aspectos, ou seja, dessa forma, o assunto avaliação será contextualizado e não será tratado de forma isolada.

Diante disso, origina-se o problema de pesquisa: **Qual a relação existente entre a forma de repasse de recursos públicos e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais que envolvem esses recursos no âmbito das parcerias entre OSCIPs e órgãos governamentais?**

1.2 Objetivos

O objetivo geral desta pesquisa é o de realizar uma análise crítica do processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos em parceria, através da comparação entre as parcerias celebradas nos termos da lei 9.790/1999 e aquelas formalizadas por convênios,

considerando-se, nessa análise, a utilidade dos instrumentos usados para fins da avaliação da eficiência desses projetos.

A fim de atingir o objetivo geral, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Conhecer o perfil das OSCIPs no Brasil, contextualizando-as no âmbito do terceiro setor;
- b) Analisar o escopo da lei 9.790/1999, a sua concepção e as inovações trazidas pelo modelo do termo de parceria;
- c) Identificar quais os papéis mais usuais dos órgãos governamentais quando das parcerias com OSCIPs, as principais características dessas interações e os instrumentos adotados para a avaliação de resultados dos projetos, relacionando-os com a forma de repasse dos recursos públicos;
- d) Caracterizar e analisar a relação entre a forma de repasse dos recursos públicos e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais.

1.3 Justificativas e contribuições do estudo

De acordo com Castro (1978), na discussão relativa à escolha de um tema de pesquisa, três critérios devem ser considerados: importância, originalidade e viabilidade.

A expansão do terceiro setor precisa ser sustentada por uma estrutura legal adequada às suas especificidades e necessidades, portanto mudanças nessa área são urgentes, tendo em vista que esse setor tem crescido não só em números, mas também em importância, como esclareceu Salamon (1998, p. 5) ao dizer que “[...] está-se no meio de uma revolução associativa global que pode tornar-se tão significativa para o fim do século XX quanto a emergência do Estado-Nação o foi para o fim do século XIX.”

Por outro lado, Marino (2003, p. 12) adverte que “A necessidade de adoção de práticas sistemáticas de avaliação de projetos e programas sociais já vem sendo apontada, há algum tempo, por aqueles que investem nas organizações do terceiro setor.”

Assim, o tema em questão é importante porque, primeiramente, afeta um segmento considerável da sociedade, ou seja, o próprio terceiro setor e, em segundo lugar, está ligado a

uma questão teórica que merece atenção continuada na literatura especializada, que é a avaliação de projetos e programas sociais.

De forma mais específica, Koga (2004, p. 150) chama a atenção para a importância de uma análise mais acurada “[...] sobre a comparação entre o Termo de Parceria e outros instrumentos como o contrato de gestão e o convênio, tanto em relação a seus institutos legais, como em pesquisas empíricas de casos em que esses instrumentos foram aplicados.”

A originalidade de um tema, para Castro (1978), não está necessariamente associada ao fato de ele nunca ter sido desenvolvido, mas será original quando os seus resultados tiverem o potencial de surpreender o leitor.

Na literatura pesquisada, o modelo do termo de parceria apresenta um valioso potencial de melhoria em relação a outras formas de repasse de recursos públicos, como os convênios, entretanto será que, na prática, esse potencial tem sido explorado levando a mudanças realmente significativas quando da relação entre Estado e sociedade civil?

No âmbito da avaliação de resultados, a resposta a essa pergunta pode contrariar expectativas iniciais de mudanças relevantes e pontuais, revelando um caminho a ser trilhado para que a relação entre as variáveis estudadas não se limite aos aspectos legais.

Para que esta pesquisa fosse viável, foram feitas delimitações num tema complexo e abrangente, incluindo demarcações geográficas e de conteúdo, as quais serão detalhadas no decorrer deste estudo.

Considerando ainda que este trabalho visa abordar, de modo inovador, esses dois desafiantes temas no contexto do terceiro setor – conjuga discussões sobre as mudanças nos instrumentos que regulam parcerias entre OSCIPs e órgãos governamentais, e os seus reflexos sobre o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos de forma conjunta por esses entes –, destacam-se as contribuições, de cunho teórico e prático, descritas a seguir.

No plano teórico, contempla o estudo do modelo do termo de parceria e das OSCIPs, contribuindo para o desenvolvimento de um tema relativamente novo na literatura, além disso, no campo das pesquisas sobre a temática avaliação em entidades do terceiro setor, este

trabalho contribui com a definição de diretrizes que devem nortear o processo de avaliação de resultados de projetos e programas sociais, possibilitando também reflexões sobre o papel da contabilidade nesse processo, bem como suas principais contribuições e limitações para fins de avaliação da eficiência no âmbito do desenvolvimento desses projetos.

Ao ambiente prático das OSCIPs e órgãos públicos, este trabalho visa contribuir para o aperfeiçoamento dos procedimentos adotados por essas organizações para fins de avaliação, através da análise crítica do referido processo, além de estudar a aplicação prática do resultado econômico em uma entidade do terceiro setor, considerado, neste estudo, um indicador de eficiência, sendo uma alternativa a ser considerada pelas parcerias entre as OSCIPs e órgãos públicos.

Desse modo, espera-se que esta pesquisa, por meio de suas discussões e análises, possa contribuir para o processo de mudanças que permeiam essas relações entre Estado e organizações da sociedade civil no Brasil.

1.4 Metodologia: aspectos gerais

O desenvolvimento do estudo se deu através de pesquisa empírica, com ênfase na abordagem qualitativa.

Basicamente, além da pesquisa bibliográfica, o estudo compreende as seguintes etapas:

- **Etapa preliminar**, que consiste em um estudo exploratório inicial com o objetivo de detectar uma possível lacuna no tema a ser tratado, através de contatos pessoais, telefônicos ou por *e-mail* com pessoas ligadas às OSCIPs e órgãos do governo ligados a essas entidades.
- **Etapa 1**, que tem por objetivo identificar quais os papéis mais usuais dos órgãos governamentais quando das parcerias com OSCIPs e as principais características dessas interações, relacionando-as com a forma de repasse dos recursos públicos, bem como o processo de avaliação dos resultados dos projetos sociais e prestação de contas.
- **Etapa 2**, cujo objetivo principal consiste em conhecer, de forma mais detalhada, o processo de avaliação de resultados no âmbito dos termos de parceria, bem como as características dessas interações e as inovações trazidas por esse instrumento em

comparação aos convênios, especificamente, possibilitando assim a análise da relação entre a forma de repasse dos recursos públicos e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais.

Participaram deste estudo 22 OSCIPs, constantes do apêndice 3, localizadas em Londrina, no Estado do Paraná e em São Paulo, no Estado de São Paulo, sendo que os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram o questionário, a entrevista semi-estruturada e a pesquisa documental.

Os detalhamentos com relação ao caminho percorrido na busca de solução ao problema levantado, aos aspectos metodológicos adotados, às fases da pesquisa, população e amostra, técnicas para coleta de dados, aos procedimentos adotados para análise e interpretação dos dados e às limitações deste estudo constam do capítulo 3.

1.5 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos mais as referências bibliográficas.

Neste primeiro capítulo, a situação problema é caracterizada, os objetivos são delineados, bem como as justificativas para o desenvolvimento desta pesquisa são apresentadas, além deste tópico que trata da estruturação do trabalho.

Para que esta pesquisa seja uma “[...] continuação de um esforço prévio de conhecimento da realidade” (CASTRO, 1978, p. 76), no capítulo 2 se encontra a teoria que fundamenta este trabalho, sendo abordados os seguintes temas: a caracterização do terceiro setor; as parcerias e alianças; o terceiro setor e a legislação brasileira, abordando de forma específica a concepção da lei 9.790/1999, a qualificação como OSCIP e o termo de parceria; e a avaliação de resultados e desempenhos em entidades do terceiro setor, sendo discutidos os instrumentos a serem utilizados para fins de avaliação da eficiência dos projetos e programas sociais.

O capítulo 3 trata da metodologia utilizada para o desenvolvimento deste estudo; nele é descrito o caminho trilhado na busca de soluções ao problema levantado, bem como o método próprio delineador dos procedimentos adotados.

Os resultados da investigação empírica são apresentados no capítulo 4, e são analisados e discutidos à luz da bibliografia levantada inerente ao tema.

No capítulo 5, encontram-se as considerações finais, sendo apresentadas as conclusões do estudo e as recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Caracterizando o terceiro setor: o modelo tri-setorial

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) estão inseridas no chamado terceiro setor, termo que abrange um amplo leque de entidades e que vem sendo utilizado paralelamente a outras expressões relacionadas, como setor de caridade (*charitable sector*), setor independente (*independent sector*), setor voluntário, setor isento de impostos (*tax exempt sector*), economia social (*economie sociale*), Organizações Não Governamentais (ONGs), setor sem fins lucrativos (*nonprofit sector*), organizações filantrópicas, organizações da sociedade civil, entre outras, o que resulta numa multiplicidade de termos presentes na literatura nacional e internacional (SALAMON; ANHEIER, 1992; FALCONER, 1999).

Frente a essa diversidade terminológica e considerando-se o escopo deste estudo, optou-se pela utilização do termo terceiro setor sempre que possível, pois as interações entre as organizações podem ser mais bem visualizadas dentro do modelo tri-setorial. O objetivo principal deste tópico é caracterizar os componentes desse setor e não, necessariamente, defini-lo, embora se reconheça a necessidade de aprofundamento conceitual. Os argumentos que fundamentam essas escolhas são expostos a seguir.

Fischer (2003a, p. 23) ensina que a compreensão sobre os papéis desempenhados pelos diversos tipos de organizações existentes é facilitada pela sua representação no modelo tri-setorial, além disso, diversos autores, como Austin (2001), Fischer (2002, 2003a, 2003b) e Pires (2004) abordam o tema alianças e parcerias baseados na tri-setorialidade.

O modelo tri-setorial surge como uma alternativa à dualidade público-privado que, para as economias capitalistas avançadas, tendeu a colocar-se como sinônimo de Estado *versus* Mercado, assim Falconer (1999, p. 34) acrescenta que esta abordagem é criticada por não representar adequadamente toda a natureza do espaço privado. Dessa forma, no modelo tri-setorial, as organizações existentes são classificadas em três setores autônomos, mas interdependentes: entidades governamentais (Estado ou primeiro setor), empresas comerciais com finalidade de lucro (mercado ou segundo setor) e organizações privadas sem fins

lucrativos (terceiro setor). Para Falconer (1999, p. 35), essa forma de compreender o terceiro setor, ou seja, como uma tipologia de organizações, parece mais adequada e elucidativa, pois mostra-se menos ambiciosa e permite que se explorem as interseções entre os três grupos.

Nesse contexto, torna-se oportuno fazer algumas considerações sobre o significado do uso do termo terceiro setor, pois autores como Landim e Beres (1999, p. 8) e Falconer (1999, p. 48) ressaltam que esse termo não é, na origem, conceito acadêmico, não possuindo densidade conceitual. Assim, Cardoso faz uma oportuna analogia dessa expressão com a noção de terceiro mundo. Ela diz que

[...] nos anos 50 vivíamos uma situação conceitualmente semelhante ao que vivemos hoje. Todos sabiam o que era o Primeiro Mundo, o conjunto dos países capitalistas avançados; todos sabiam o que era o Segundo Mundo, a área socialista; e havia algo mais, uma realidade em formação que não era nem uma coisa nem outra. A essa realidade emergente chamou-se então Terceiro Mundo. Aos poucos, o processo de diferenciação interna foi tomando cada vez mais difícil de empregar a expressão, que terminaria por perder sentido. (CARDOSO, 1997, p. 7).

No âmbito do terceiro setor, também se percebe essa diferenciação interna, pois existe uma diversidade de entidades que compõem esse segmento, heterogeneidade esta “[...] resultante da riqueza e pluralidade da sociedade brasileira e dos diferentes marcos históricos que definiram os arranjos institucionais nas relações entre Estado e o Mercado” (FISCHER, 2002, p. 45).

Portanto, as expressões primeiro, segundo e terceiro setor ganham sentido quando são entendidas como essa forma de se classificar organizações complexas. Assim, como uma tipologia estritamente organizacional, “[...] não é necessário que as entidades façam a mesma coisa ou creiam nos mesmos valores para que possam ser agrupadas no mesmo setor” (FALCONER, 1999, p. 108).

Refletindo ainda sobre esse assunto, Fernandes (1997, p. 29) faz o seguinte questionamento: sendo tantos e tão variados os componentes desse terceiro setor, que sentido há em agrupá-los todos sob um mesmo nome? Procurando responder a essa pergunta, o autor elenca quatro motivos:

- a) Faz contraponto às ações de governo (primeiro setor);
- b) Faz contraponto às ações do mercado (segundo setor);
- c) Empresta um sentido maior aos elementos que o compõem;

d) Projeta uma visão integradora da vida pública.

Ou seja, retomando a analogia quanto ao terceiro mundo, Cardoso (1997, p. 7-8) complementa que, num momento inicial, ao se referir ao terceiro mundo, havia uma idéia de diferença, de independência em relação aos dois mundos já claramente estabelecidos. E essa referência é adequada na medida em que a idéia de independência ou autonomia é também o que caracteriza esta realidade constituída pela emergência dos cidadãos e de suas organizações.

Observa-se, entretanto, que esta realidade formada “[...] por organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas” (FISCHER, 2002, p. 45) não é recente. Nova, segundo Falconer (1999, p. 30), é “[...] a caracterização desse conjunto de organizações como formadoras de um setor único, diferenciado do Estado e do Mercado.”

Alguns autores, como Fernandes (1994), Salamon (1995), Rifkin (1997) e Thompson (1997) reforçam que há quem diga que o terceiro setor seja o primeiro, enfatizando sua antecedência lógica e histórica, isto é, a vida associativa autônoma não é invenção destes dias e teria se constituído antes do mercado e do Estado.

2.1.1 Os diversos atores do terceiro setor

Falou-se da diversidade de entidades que compõem esse terceiro setor; quais seriam então os seus principais componentes? Com base em Fernandes (1994), Falconer (1999) e Fischer (2002), torna-se possível identificar os seguintes atores:

- a) Entidades tradicionais religiosas e laicas;
- b) Entidades paraestatais;
- c) Organizações não governamentais;
- d) Entidades associativas;
- e) Entidades de iniciativa empresarial;
- f) Empreendimentos de serviços no terceiro setor.

Na esfera das entidades tradicionais religiosas e laicas, encontram-se as igrejas, abrangendo-se aqui não só a estrutura formal ou templos de culto, mas também todas aquelas entidades

sem fins lucrativos criadas e mantidas pelas igrejas, como hospitais, universidades, entre outras. A igreja católica teve um papel importante na formação do terceiro setor e, segundo Falconer (1999, p. 95), diversos autores consideram as Santas Casas de Misericórdia como as primeiras entidades do terceiro setor fundadas no Brasil, como, por exemplo, a Santa Casa de Santos em 1543. No entanto, outras religiões também passaram a integrar esse crescimento do terceiro setor.

As entidades paraestatais ficam em um terreno nebuloso entre os três setores, seria o caso, por exemplo, dos partidos políticos e sindicatos. Tanto que autores, como Fernandes (1994) e Falconer (1999) não as consideram como parte do terceiro setor por não atenderem aos requisitos de independência do governo e autonomia de gestão. Entretanto, Fischer (2002, p. 48) ressalta que esse modelo paraestatal “[...] ainda é representado por importantes organizações sindicais brasileiras, que hoje procuram aproximar-se do modelo organizacional do terceiro setor, principalmente no que concerne ao maior grau de autonomia.”

Segundo Landim (1993, p. 33), o termo organização não governamental (ONG) começou a ser usado em meados da década de 80. Essas entidades são herdeiras dos movimentos sociais e suas formas de atuação predominantes, de acordo com Falconer (1999, p. 97), são: a defesa dos direitos humanos e as atividades melhor descritas pelo termo inglês *advocacy* que significaria mobilização popular, articulação política, conscientização e disseminação de informação. O autor também destaca os acontecimentos mais importantes nesse contexto: a campanha das Diretas Já, por eleições presidenciais diretas em 1984; a campanha pelo *impeachment* do presidente Collor; a campanha do Betinho, denominada “Ação da cidadania contra a fome, miséria e pela vida”; o Movimento Viva Rio, entre outros.

Sobre as entidades associativas, Fischer (2002, p. 49) destaca aquelas que seriam herdeiras naturais dos movimentos sociais e parceiras das ONGs, como as associações dos moradores de bairro, e outras que se caracterizam por atuarem em benefício de associados agregados ou por apoiarem uma causa comum.

O campo das entidades de iniciativa empresarial é constituído, principalmente, por fundações empresariais e pela filantropia individual dos empresários.

O último componente aqui abordado refere-se aos empreendimentos de serviços no terceiro setor, sendo destacado, por Falconer (1999, p. 99-101), como um segmento que, embora pequeno, tem tido grande impacto na sociedade. Nesse contexto, encontra-se o fenômeno de comercialização que ocorre em clubes de futebol, instituições culturais e nos campos da saúde e educação. O autor chama a atenção para o fato de que essas entidades passam a cobrar por serviços prestados como estratégia de sustentabilidade organizacional, possuem finalidade social, mas são constituídas em bases empresariais, criadas sob a forma jurídica de associação para valer-se de isenções e incentivos fiscais. O mais interessante e preocupante com relação a essa situação é que “A falta de controle do governo sobre esta realidade representa inúmeras distorções da condição de entidades sem fins lucrativos e um desafio para a delimitação do marco legal do terceiro setor” (FALCONER, 1999, p. 100).

2.1.2 O terceiro setor em números

Alguns dados quantitativos sobre o terceiro setor podem ser encontrados à luz do projeto comparativo internacional sobre o setor sem fins lucrativos, realizado no Centro de Estudos sobre a Sociedade Civil do Instituto de Políticas Públicas da Universidade de Johns Hopkins, participando dele 22 países, entre eles o Brasil, com a participação do ISER - Instituto de Estudos da Religião; e do estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, em parceria com a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais – ABONG e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas - GIFE.

A primeira pesquisa, referida a um contexto comparativo internacional, foi realizada em 1995 e o objetivo era obter estimativas sobre as dimensões do terceiro setor no Brasil. As associações e fundações de direito privado constituíram o universo da pesquisa, sendo utilizados dados já existentes para sua concretização.

Devido à falta de conhecimento empírico sobre o terceiro setor, essa pesquisa tem o mérito de ser uma das pioneiras e uma das únicas fontes de dados quantitativos sobre esse vasto terreno, no entanto ela possui algumas limitações, assim como o estudo realizado mais recentemente pelo IBGE e IPEA, portanto, mais do que apresentar os números encontrados, que estão envoltos de certa fragilidade, pretende-se enfatizar o caminho percorrido para a realização desses trabalhos, para que, através dos conceitos utilizados e dos impasses encontrados, seja

possível a busca da compreensão dos critérios utilizados pela lei 9.790/1999 para designar aquelas entidades que deveriam ou não ser qualificadas como OSCIP.

Landim e Beres (1999) destacam o problema de diferentes datas dos dados existentes, deste modo, em muitos casos, chegou-se até o ano de 1995 por estimativa, além disso, outra dificuldade encontrada foi a falta de indicação em muitos cadastros da condição de entidade sem fins lucrativos, muitos deles só tinham a classificação em público e privado. As fronteiras entre o caráter lucrativo e não lucrativo, religioso e secular também são difusas, dessa forma, em alguns países, foram incluídas as cooperativas, por exemplo; já no Brasil não, pois as autoras ressaltam que, neste país, o universo é variado, em grande parte voltado para o lucro e não se podem separar apenas as que teriam esse sentido.

Para efeito comparativo, construiu-se um modelo a ser utilizado por todos os países e assim foi estabelecida uma classificação a ser utilizada em todos os contextos. É a Classificação Internacional de Organizações Sem Fins Lucrativos, que classifica os estabelecimentos por sua principal atividade econômica. Esse sistema classificatório, reproduzido sinteticamente no quadro 1, permite desagregações de conjuntos de organizações, como a distinção entre as entidades de benefício público ou de benefício mútuo, ou seja, de benefícios para seus membros, como clubes, associações profissionais ou sindicatos.

Quadro 1 – Classificação internacional de organizações sem fins lucrativos

Grupo 1 Cultura e Recreação	Grupo 7 Direito, <i>Advocacy</i> ² e Política
Grupo 2 Educação e Pesquisa	Grupo 8 Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado
Grupo 3 Saúde	Grupo 9 Atividades Internacionais
Grupo 4 Serviços Sociais	Grupo 10 Religião
Grupo 5 Meio Ambiente	Grupo 11 Associações Profissionais e Sindicatos
Grupo 6 Desenvolvimento e Habitação	Grupo 12 Não Classificados em Outros Grupos

Fonte: Pesquisa Comparativa Johns Hopkins – ISER *apud* Landim e Beres, 1999, p. 12 e 57 (adaptado)

Observa-se que, nesta classificação, se encontram as organizações políticas e os sindicatos como componentes do terceiro setor.

² O termo inglês *advocacy* refere-se a atividades como mobilização popular, articulação política, conscientização e disseminação de informação (FALCONER, 1999, p. 97).

Para fins da pesquisa, foram feitas adaptações para o Brasil como, por exemplo, a exclusão das atividades dos grupos 8 e 9, por serem pouco significativas em termos econômicos e quantitativos.

No âmbito do projeto, para definir as organizações que compõem o setor sem fins lucrativos, foi utilizada a definição estrutural/operacional proposta por Salamon e Anheier (1992). Assim, de acordo com essa definição, o terceiro setor é composto por organizações privadas; formais; autônomas; que não distribuem lucros aos seus dirigentes; e que envolvam algum tipo de participação voluntária, seja pela utilização do trabalho voluntário, seja pelo fato de serem expressão da vontade do empreendedor.

Esses cinco pontos levantados por Salamon e Anheier são detalhados por Landim e Beres (1999, p. 12) e Falconer (1999, p. 43-44):

- a) Privadas: são organizações que não integram o aparelho governamental, não sendo ligadas de nenhuma forma institucional ao governo, mesmo que sua principal fonte de recursos seja este;
- b) Formais: são organizações que possuem algum grau de institucionalização, excluem-se os agrupamentos temporários e informais de pessoas;
- c) Autônomas: são entidades que se autogerenciam, não sendo controladas externamente, possuindo todos os meios para realizar sua própria gestão;
- d) Não distribuidoras de lucros: são organizações que não têm como razão primeira de existência a geração de lucros, podem gerá-los, mas estes devem ser um meio para se atingir os objetivos institucionais e garantir a continuidade; o aspecto diferenciador, por conseguinte, é a finalidade que é dada ao lucro, ou seja, estas entidades não podem distribuí-lo, sob nenhuma forma, aos seus dirigentes;
- e) Voluntárias: são organizações que envolvem, em algum grau, a participação voluntária (mão-de-obra não remunerada), seja em suas atividades, gerenciamento ou direção, seja no sentido de não serem compulsórias.

Segundo Falconer (1999, p. 52), essa definição é a mais bem aceita internacionalmente, entretanto ela recebe algumas críticas como a de Fernandes (1994, p. 27), principalmente com relação à formalidade, pois ele diz que, na América Latina, essas entidades compõem apenas a ponta do *iceberg* social, e que abaixo da linha d'água move-se um vasto conjunto de articulações que, apesar de informais, têm peso econômico, interferem na regulação da

violência, entre outros. Alves (2002 *apud* KOGA, 2004, p. 19) também argumenta que essa definição “[...] adota critérios excessivamente restritivos para a realidade brasileira e demasiadamente calcados no contexto norte-americano.”

Uma característica que não foi incluída na definição internacional do projeto comparativo, mas que fundamenta as OSCIPs, foi levantada por Salamon (1992) especificamente quanto ao terceiro setor americano. O autor diz que somente pode ser considerada parte do terceiro setor aquela organização cuja ação beneficia um público externo a ela. Assim, distinguem-se as entidades de finalidade pública daquelas de interesse coletivo, como, por exemplo, os sindicatos, associações de classe, partidos políticos, cooperativas, entre outras que não comporiam o terceiro setor, como de fato essas organizações não podem, por lei, ser qualificadas como OSCIP.

Com relação aos resultados do projeto desenvolvido na Universidade de Johns Hopkins com a participação do ISER, destaca-se, para fins de comparações com os achados deste trabalho, as fontes de recursos das organizações privadas sem fins lucrativos no Brasil constantes da tabela 1.

Tabela 1 – Fontes de recursos das organizações privadas sem fins lucrativos no Brasil em 1995

Fontes de Recursos	Incluindo a área Religião	Excluindo a área Religião
Receitas Próprias	68,3%	73,5%
Doações Privadas	17,2%	10,9%
Indivíduos	14,0%	7,4%
Empresas	3,2%	3,5%
Governo	14,5%	15,7%

Fonte: Pesquisa Comparativa Johns Hopkins – ISER *apud* Landim e Beres, 1999, p. 47 (adaptado)

Observa-se na tabela 1 que, segundo essa pesquisa, a principal fonte de recursos das entidades sem fins lucrativos no Brasil é a receita própria, ou seja, 68% dos recursos provêm da geração de renda a partir de suas próprias atividades; já com a supressão da área religião, para efeito de comparação internacional, esse percentual sobe para 73,5%, tendo em vista a diminuição das doações privadas dos indivíduos. Esse resultado difere substancialmente daquele encontrado no contexto internacional, incluindo-se os 22 países pesquisados, pois, neles, a receita própria não tem uma participação tão expressiva, pois há uma maior contribuição do governo, o que não ocorre no Brasil, onde as fontes governamentais representariam 15,7% do total das receitas, enquanto a média dos 22 países pesquisados é de 40,1%.

A metodologia adotada pelo IBGE e IPEA, em seu estudo (IBGE, 2004) desenvolvido no Brasil, foi similar àquela utilizada no projeto comparativo internacional. Assim, a definição estrutural/operacional de Salamon e Anheier (1992) também foi utilizada nessa pesquisa para delimitar as organizações que seriam consideradas no trabalho, ou seja, aquelas que atendessem aos cinco critérios abordados pelos autores.

O objetivo desse estudo foi o de apresentar um retrato das instituições privadas sem fins lucrativos também a partir de dados já existentes contidos no Cadastro Central de Empresas – CEMPRE do IBGE para o ano de 2002. Esse cadastro cobre o universo das organizações inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, do Ministério da Fazenda, que, no ano de referência, declararam, ao Ministério do Trabalho e Emprego, exercer atividade econômica no território nacional.

Esse cadastro abrange entidades dos três setores, portanto a delimitação deles foi realizada pela tabela da natureza jurídica 2002, selecionando-se as organizações que possuíam o código da natureza jurídica iniciado por 3; esse primeiro dígito permite identificar a natureza dessas entidades, sendo que 1 refere-se à administração pública; 2 às entidades empresariais; e 3 às entidades sem fins lucrativos.

Uma classificação das entidades sem fins lucrativos também foi utilizada nessa pesquisa, no entanto adotou-se como parâmetro a *Classification of the Purpose of Non-Profit Institutions Serving Households* – COPNI (Classificação dos Objetivos das Instituições sem Fins Lucrativos ao Serviço das Famílias), que pertence à família de classificações das Nações Unidas, objetivando-se possibilitar a comparabilidade internacional dos dados. Após adequações, as entidades sem fins lucrativos foram classificadas de acordo com os seguintes grupos: habitação; saúde; cultura e recreação, educação e pesquisa, assistência social; religião; associações patronais e profissionais; meio ambiente e proteção animal; desenvolvimento e defesa de direitos e outras.

Para atender aos critérios (definição) estabelecidos no estudo, excluíram-se, conquanto categorizadas como entidades sem fins lucrativos segundo o código da natureza jurídica, os cartórios, as organizações do sistema S (Sesi, Senac, Sesc, etc.); os condomínios em edifícios; as comissões de conciliação prévia; as entidades de mediação e arbitragem; os partidos

políticos; os sindicatos; a unidade executora do programa Dinheiro Direto na Escola e as fundações e associações domiciliadas no exterior.

Verifica-se que, nos dois estudos aqui descritos, os critérios utilizados para definir quem faria ou não parte da pesquisa foram os mesmos, ou seja, a definição estrutural/operacional de Salamon e Anheier (1992), mesmo assim algumas entidades, como os sindicatos, compuseram a primeira pesquisa e a segunda não, confirmando as difusas barreiras existentes entre os setores. Nesse último caso, justificou-se a exclusão das entidades sindicais por não atenderem ao critério de organização voluntária, na medida em que não podem ser livremente constituídas por qualquer grupo de pessoas, pois a sua criação é condicionada a uma categoria profissional específica e à não existência de outra entidade sindical na mesma base territorial. Esse mesmo critério justificou também a exclusão dos partidos políticos.

Com relação ao cadastro utilizado para a realização do estudo, foram ressaltadas as seguintes imprecisões entre a informação registrada e a realidade:

(i) dificuldade de captar em tempo oportuno a mortalidade e o nascimento das entidades; (ii) dificuldade de apreender a real finalidade das instituições a partir do código CNAE que identifica a atividade principal, sobretudo no caso em que muitas delas desempenham várias atividades; e (iii) possibilidade de erro no preenchimento do código CNAE por parte das entidades nas declarações da RAIS, na medida em que essa informação é autodeclarada. (IBGE, 2004, p. 6).

Esses fatores e as limitações descritas no âmbito do projeto comparativo internacional mostram a dificuldade de se produzir conhecimentos sobre o terceiro setor a partir do sistema de estatísticas oficiais, isso atrasa a realização de estudos que venham contribuir para o desenvolvimento desse segmento, além disso, as informações contábeis e econômicas prestadas por essas instituições a órgãos oficiais poderiam ser abertas ao público, primando-se pela transparência e possibilitando o aprimoramento das referidas pesquisas.

Alguns dos principais resultados alcançados no citado estudo (IBGE, 2004) foram:

- Quantas são? São 276.000 as fundações privadas e associações sem fins lucrativos (FASFIL) e representam 5% do total das organizações formalmente cadastradas no país.
- Onde estão? A maior parte delas encontra-se no Sudeste (44%), no Sul (23%) e no Nordeste (22%).
- Qual a idade? No geral, as FASFIL são relativamente novas, pois 62% delas foram criadas a partir da década de 1990.

- O que fazem? 26% das FASFIL dedicam-se diretamente às atividades confessionais (religião); 16% são organizações de desenvolvimento e defesa de direitos; 16% as associações patronais e profissionais; 14% das instituições realizam atividades culturais e recreativas; e 12% prestam serviço de assistência social. As entidades que desenvolvem as demais atividades agregam, respectivamente, menos de 10% do total: educação (6%), saúde (1%), meio ambiente e habitação (menos de 1%).
- Crescimento: No período de 1996 a 2002, o número dessas entidades passou de 105.000 para 276.000, representando um aumento de 157%, enquanto a variação verificada para o conjunto de organizações (primeiro, segundo e terceiro setor) formalmente registradas foi de 66%.

De forma geral, comparando-se esses números àqueles da pesquisa anterior, verifica-se uma disparidade, provavelmente explicada pelas inclusões e exclusões de entidades que deveriam ou não ser consideradas nos estudos, pois a primeira estimativa do tamanho do terceiro setor formal no Brasil realizada em 1995 levantou cerca de 220.000 organizações, enquanto a pesquisa mais recente estimou para 1996 aproximadamente 105.000 entidades.

Definir os limites dos setores não é uma tarefa fácil, mas muitas vezes necessária, portanto atenção especial deve ser dada àquelas entidades que não atenderem a algum quesito convencional, principalmente com relação a sua inclusão em políticas públicas, ou seja, essas organizações não podem simplesmente ser ignoradas e não reconhecidas como parte de uma realidade latente.

2.2 Parcerias e alianças

O tema parcerias e alianças tem adquirido maior importância num contexto de aumento dos problemas sociais e de redefinição nos papéis e nas relações entre Estado, empresas e organizações da sociedade civil.

Fischer (2003a, p. 101) observa que pesquisadores de diferentes países, percebendo esta tendência, começam a produzir estudos nessa área. Assim, a autora cita o trabalho de James Austin, da *Harvard Business School*, que estudou uma variedade de parcerias e esquemas de cooperação surgidos entre empresas de origem norte-americana e seus parceiros em diversas

partes do mundo; bem como as pesquisas voltadas para a promoção de parcerias intersetoriais desenvolvidas pelo *The Copenhagen Centre*, instituição internacional criada em 1998 pelo governo da Dinamarca, em parceria com a *University of Cambridge Programme for Industry* e com o *Prince of Wales International Business Leaders Forum*.

A primeira pesquisa brasileira sobre a colaboração intersetorial para desenvolvimento de projetos sociais foi realizada em 1998 pelo Centro de Empreendedorismo Social e Administração do Terceiro Setor (CEATS). Esse estudo, segundo Fischer (2003b, p. 1), fez parte de um projeto realizado pelo *Institute for Development Research* (IDR), com apoio da *Ford Foundation*. Em 2002, o CEATS desenvolveu outra pesquisa nesta área, com o objetivo de mapear e analisar a atuação social de empresas sediadas no Brasil e as alianças estabelecidas entre estas e entidades do terceiro setor e/ou organizações governamentais, para a realização dessas práticas sociais.

Para o desenvolvimento desse último trabalho, buscou-se uma definição para parcerias e alianças, sendo que ambas foram conceituadas como “[...] toda forma de colaboração ou trabalho conjunto que a empresa mantenha com outras organizações da sociedade e do Estado para realizar suas práticas de atuação social.” (FISCHER, 2005, p. 12).

Dentre os resultados encontrados nessa pesquisa, destacam-se, para fins deste estudo, os seguintes:

- As alianças com órgãos da Administração Pública são rechaçadas, principalmente pelas empresas privadas, devido aos impedimentos burocráticos, à morosidade decisória e à falta de continuidade administrativa que caracterizam o Primeiro Setor. [...]
- Dentre as necessidades prioritárias para aperfeiçoar o funcionamento das alianças estratégicas intersetoriais, destacam-se os sistemas e indicadores de avaliação e monitoramento. Sua inexistência dificulta o planejamento e a formação de alianças, principalmente no que concerne ao alinhamento de expectativas dos parceiros, à aferição dos resultados das ações empreendidas e à avaliação dos impactos sociais advindos da atuação da aliança. (FISCHER, 2005, p. 15-16).

Diante disso, dois desafios ficam claramente identificados: a questão dos entraves burocráticos quando das parcerias com o poder público; e a necessidade de delineamento de sistemas e indicadores de avaliação e monitoramento, tendo em vista que, principalmente no que se refere à avaliação de resultados, práticas consagradas no meio empresarial tornam-se inadequadas no âmbito das organizações sem fins lucrativos.

Falconer (1999, p. 77-79) também aponta, como principais críticas às parcerias entre Estado e organizações do terceiro setor, a subordinação dessas ao Estado, além da perda de legitimidade perante a comunidade e a burocratização; por outro lado, os defensores desses relacionamentos argumentam que, contratando ou financiando com entidades do terceiro setor, governos alcançariam resultados mais eficazes e eficientes do que agindo sozinho.

Ressalta-se ainda, nos resultados descritos por Fischer (2005), a utilização do termo alianças estratégicas intersetoriais, um conceito proposto por Austin (2001), que tem por base o modelo da tri-setorialidade.

Para compreender esse conceito, é oportuno retomar os citados estudos de James Austin que culminaram no chamado *continuum* da colaboração - um esquema que “[...] permite aos parceiros categorizar suas cooperações, entender de que forma essas cooperações podem evoluir ao longo do tempo e analisar as mudanças resultantes na natureza, nos requisitos e na importância de suas relações de cooperação” (AUSTIN, 2001, p. 33), sendo composto por três estágios pelos quais pode passar um relacionamento cooperativo: filantrópico, transacional e integrativo.

Austin (2001) explica que, no estágio filantrópico, a natureza do relacionamento entre as organizações é principalmente de doador e donatário, limitando-se geralmente a uma proposta de doação e depois ao agradecimento pelo recebimento do donativo, ou seja, a chamada síndrome de gratidão e da caridade; já no transacional a integração entre os parceiros se amplia e se intensifica, o envolvimento deles é mais ativo e o fluxo de valor passa a ter um caráter de mão dupla, gerando um aprendizado informal para as partes; um relacionamento terá chegado ao estágio integrativo quando as missões, o pessoal e as atividades dos parceiros começam a experimentar uma ação mais coletiva e uma integração organizacional, na qual a cultura de uma organização passa a ser afetada pela da outra, com aprendizado ativo para os parceiros.

Pensando em termos de avaliação, no primeiro estágio o progresso do projeto seria comunicado por relatório escrito, com expectativas mínimas de desempenho, sendo que essas expectativas seriam explícitas no estágio transacional e comuns no último estágio.

De acordo com o *continuum* da colaboração, cada uma dessas fases apresenta diferenças importantes em termos de nível de envolvimento, importância para a missão, magnitude dos recursos, âmbito das atividades, grau de interação, complexidade administrativa e valor estratégico. Esses são os critérios ou elementos de análise que permitem categorizar as parcerias, como pode ser visualizado no quadro reproduzido a seguir:

Quadro 2 – *Continuum* da colaboração

Estágio do relacionamento	Um: Filantrópico	⇒	Dois: Transacional	⇒	Três: Integrativo
Nível de envolvimento	Fraco	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒	Intenso		
Importância para a missão	Periférica	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒	Estratégica		
Magnitude dos recursos	Pequena	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒	Grande		
Âmbito das atividades	Estreito	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒	Amplio		
Grau de interação	Esporádico	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒	Intenso		
Complexidade administrativa	Simple	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒	Complexa		
Valor estratégico	Modesto	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ ⇒	Importante		

Fonte: Austin, 2001, p. 47

Assim, uma cooperação intersetorial pode evoluir de um a outro estágio, sendo que cada parceria pode estar localizada em qualquer ponto do *continuum*.

A expressão cooperação ou aliança intersetorial pode ser entendida como “[...] a relação de colaboração estabelecida entre duas ou mais organizações, cada qual inserida em um dos três setores” (FISCHER, 2003b, p. 13), sendo que o conceito de aliança estratégica proposto por Austin busca ressaltar as relações que adquirem um envolvimento mais profundo entre as entidades parceiras, aspecto predominante no estágio integrativo. Entretanto, vale observar que as parcerias podem ser híbridas, ou seja, uma característica da aliança pode ter o caráter filantrópico, enquanto outra pode ser avaliada como integrativa. Além disso, Fischer (2003a, p. 155) esclarece que há parcerias bem sucedidas, em termos de resultados sociais, que se posicionam nos diferentes estágios do *continuum* da colaboração.

Austin (2001) explica que o *continuum* da colaboração pode servir como uma estrutura útil para se pensar estrategicamente a respeito das alianças, tanto na avaliação de uma cooperação atual quanto no planejamento de seu futuro, e embora o esquema seja empiricamente derivado de relacionamentos entre entidades sem fins lucrativos e empresas, ele também pode ser utilizado para categorizar cooperações entre as instituições do terceiro setor e organizações governamentais.

Essa cooperação estabelecida entre organizações do primeiro e terceiro setor também pode ser denominada de parceria público-privada, sendo definida por Falconer (1999, p. 75) como uma relação entre o Estado e organizações sem fins lucrativos, na qual estas últimas partilham com o Estado o papel de formulação e implementação de políticas públicas.

Verificam-se, nessa definição, duas dimensões na relação entre o Estado e o terceiro setor: o grau de influência ou participação na formulação de políticas públicas e a sua implementação através da operacionalização dos projetos ou programas públicos. Nesse sentido, Fischer (2005, p. 16) ressalta que as alianças intersetoriais podem se propor a influenciar políticas públicas se assumirem um componente estratégico.

Com base nos conceitos citados, entende-se, neste trabalho, que parcerias e alianças são toda forma de colaboração ou trabalho conjunto entre duas ou mais organizações, de um mesmo setor ou de setores distintos, para realizar suas práticas de atuação social.

No entanto, o objeto de estudo desta pesquisa são as alianças ou parcerias intersetoriais estabelecidas entre as entidades do terceiro e primeiro setor, especificamente as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs) e órgãos governamentais.

Cabe ressaltar, ainda, que uma parceria entre a OSCIP e o órgão governamental pode ser formalizada por convênios, contratos, termos de parceria, entre outros instrumentos que são discutidos e analisados no tópico seguinte, desse modo, verifica-se que parceria não é sinônimo de termo de parceria.

Além disso, encontra-se na literatura uma diversidade de expressões utilizadas para nomear esse trabalho conjunto de organizações para a realização de suas práticas de atuação social, como parcerias, alianças, articulações institucionais, cooperação ou colaboração intersetoriais, entre outras. Embora alguns autores procurem distinguir esses termos, como Tachizawa (2002) e Noleto (2004), neste trabalho, serão empregados indistintamente consoante Austin (2001), Fischer (2002; 2003a; 2003b e 2005) e Fischer *et al.* (2003).

Retomando a relação existente entre os estágios do *continuum* da colaboração e o processo de avaliação de resultados, Fischer observa que, com base nas parcerias pesquisadas no estudo realizado pelo CEATS em 2002,

[...] é possível perceber que os fatores como monitoramento e avaliação de resultados necessitam de um relacionamento mais próximo entre os parceiros, portanto de alianças que estejam mais próximas do estágio integrativo. Contudo, nada indica que este estágio represente um ideal a ser atingido por todas as alianças intersetoriais. (FISCHER, 2003a, p. 155).

Portanto, para analisar o processo de avaliação de resultados de projetos no âmbito das parcerias entre o poder público e as OSCIPs, procurou-se também identificar as características dessas cooperações tomando-se como base os citados critérios de análise propostos por Austin (2001, p. 47) no *continuum* da colaboração.

Ressalta-se, entretanto, que, considerando o escopo deste trabalho, as parcerias estudadas não serão categorizadas segundo os estágios filantrópico, transacional ou integrativo, pois isso requereria entrevistas com ambas as organizações parceiras, ou seja, Estado e terceiro setor, tendo em vista que alguns critérios se referem à percepção de cada um dos parceiros em relação à aliança, como, por exemplo, a importância para a missão, a magnitude dos recursos, o âmbito das atividades e o valor estratégico ou valor gerado pela aliança.

2.3 O terceiro setor e a legislação brasileira

No Brasil, medidas que visem estimular o crescimento do terceiro setor através do fortalecimento da sociedade civil precisam ter em seu bojo a reformulação do arcabouço legal inerente a esse setor, pois essa estrutura deve estar adequadamente construída para sustentar a sua expansão.

Esforços têm sido somados nesse sentido, culminando, por exemplo, com a promulgação da lei 9.790/1999, que foi elaborada com o principal objetivo de fortalecer o terceiro setor (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 19). Para alguns autores, como Szazi (2003, p. 23) e Olak (2000, p. 33), apesar das recentes mudanças, a legislação que regula o terceiro setor no Brasil ainda carece de modificações, tendo em vista a ampliação, o fortalecimento e a transparência dessas entidades.

Neste tópico, são abordados os aspectos legais necessários à compreensão do tema deste estudo e ao alcance dos objetivos propostos, entretanto não se pretende fazer uma análise profunda e exaustiva sobre o assunto em questão.

2.3.1 Divisão jurídica do terceiro setor brasileiro

De acordo com o novo código civil brasileiro (BRASIL, 2002a; BRASIL, 2003), as pessoas jurídicas são classificadas da seguinte forma:

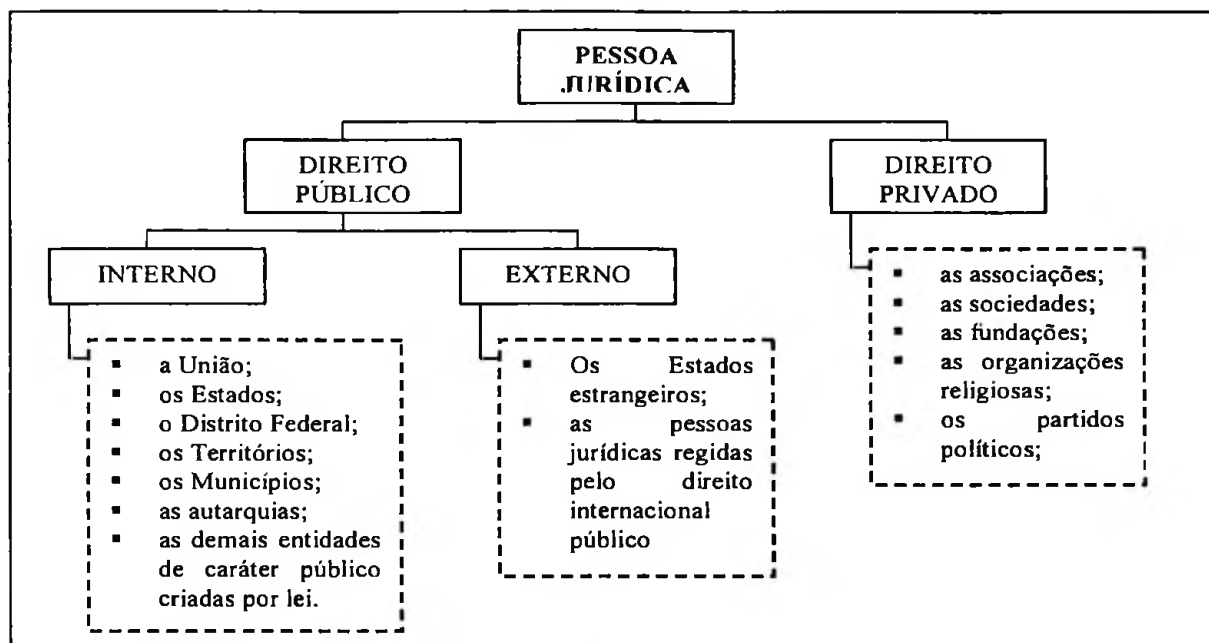


Ilustração 1 – Divisão das pessoas jurídicas segundo o novo código civil brasileiro

Comparando-se a divisão jurídica constante da ilustração 1 com a do antigo código civil brasileiro, verifica-se a ocorrência de duas mudanças principais com relação às pessoas jurídicas de direito privado.

A primeira refere-se à substituição de duas formas jurídicas previstas no antigo código - as sociedades civis e sociedades mercantis (BRASIL, 1916, art. 16) - pela forma jurídica sociedades. O novo código civil diz que “Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.” (BRASIL, 2002a, art. 981). Dessa forma, verifica-se que as sociedades estariam fora do escopo deste trabalho, tendo em vista que as entidades do terceiro setor são aquelas que, dentre outras características, não partilham os resultados entre os seus dirigentes.



A segunda alteração, implementada recentemente pela lei 10.825, de 22 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003) que deu nova redação aos artigos 44 e 2.031 do novo código civil, foi o estabelecimento de duas novas figuras jurídicas: as organizações religiosas e os partidos políticos, que anteriormente se enquadravam como associações.

Assim, os diversos componentes do terceiro setor abordados neste trabalho, de acordo com o novo código civil brasileiro, terão as seguintes formas jurídicas quando da sua constituição: associações, fundações, organizações religiosas ou partidos políticos.

A associação é uma pessoa jurídica constituída pela união de pessoas que se organizam em torno de um propósito sem a finalidade lucrativa (OLAK, 2000; BRASIL, 2002a; SZAZI, 2003). Esse último autor também enfatiza que o fato de se criar uma associação não implica necessariamente a criação de uma entidade de cunho social. Portanto, é oportuno distinguir o cunho associativo do cunho social ou ainda, adotando outro critério de separação, aquelas destinadas ao benefício mútuo daquelas destinadas ao benefício público. Essa distinção constitui a essência da lei 9.790/1999 como será analisado posteriormente.

Szazi (2003, p. 37) ensina que a fundação pode ser definida “[...] como um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor.” Essa iniciativa se dará por escritura pública ou testamento, além disso, o novo código civil (BRASIL, 2002a, art. 62) prevê que a fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, culturais ou de assistência. De forma geral, se criada pelo Estado assume a natureza de pessoa jurídica de direito público (nesse caso, essa fundação comporá o primeiro setor), e se, por indivíduos ou empresas, assume a natureza de pessoa jurídica de direito privado.

Começa a existência legal das entidades do terceiro setor com o registro do seu ato constitutivo (estatuto) em um cartório de registro civil das pessoas jurídicas, desse modo essas organizações adquirem uma das formas jurídicas já descritas: associação, fundação, organização religiosa ou partido político.

Após a sua constituição sob uma dessas formas, a organização poderá requerer diversos títulos, certificados e qualificações em todas as esferas de governo. Neste trabalho, são tratados aqueles de âmbito federal, tendo em vista que a OSCIP, objeto desta pesquisa, trata-

se de uma qualificação originalmente da esfera federal, além disso, a abordagem de todos os títulos em nível estadual e municipal requereria uma pesquisa extensa em razão da multiplicidade de normas existentes, não sendo esse o objetivo deste trabalho.

2.3.2 Os diversos títulos, certificados e qualificações de âmbito federal

Os títulos, certificados e qualificações de âmbito federal são:

- título de Utilidade Pública Federal (UPF);
- registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS);
- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS);
- qualificação como Organização Social (OS);
- qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Ressalta-se que, dentre essas qualificações, certificados e títulos, a qualificação como OS não está acessível às entidades que compõem o terceiro setor como ocorre com os demais. As principais características dos títulos e certificados são descritas nos quadros 3, 4 e 5; as qualificações como OS e OSCIP, em função de suas características, são abordadas mais detalhadamente, sendo que a última é tratada em tópico específico.

Mais do que descrever esses títulos, certificados e qualificações, este tópico tem por finalidade contextualizar a lei 9.790/1999 quanto aos múltiplos enquadramentos legais existentes antes da sua implementação e ainda em vigor, visando à compreensão do art. 18 da referida lei que dispõe sobre a impossibilidade de manutenção simultânea da qualificação como OSCIP e outras qualificações.

O título de UPF foi regulamentado em 1935, entretanto Azevedo (2005a, p. 6) esclarece que títulos de utilidade pública eram concedidos mesmo antes da Lei 91/1935. O seu pedido deve ser dirigido ao Ministério da Justiça e ele só é concedido àquelas entidades que possuam mais de três anos de existência legal. Além disso, se o pedido for denegado, a entidade só poderá proceder à sua reapresentação depois de 2 anos.

Além da declaração de UPF, a entidade pode requerer o título de utilidade pública estadual e/ou municipal, desde que atendida a legislação aplicável e vigente. As principais características do título de UPF são descritas no quadro 3.

Quadro 3 – Título de Utilidade Pública Federal (UPF)

Itens	Descrição
Legislação	Lei 91/1935; Decreto 50.517/1961; Decreto 60.931/1967.
A quem se aplica	As entidades sem fins lucrativos, constituídas no país, com personalidade jurídica, que tenham estado em funcionamento regular nos últimos 3 anos, que sirvam desinteressadamente à coletividade, que não remuneram, por qualquer forma, a diretoria, sendo que esta deve possuir idoneidade moral comprovada, que não distribuem lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados; e que comprovadamente promovam a educação ou exerçam atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas.
Benefícios	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Possibilidade de oferecer dedução fiscal no imposto de renda, em doações de pessoas jurídicas; ▪ Acesso a subvenções e auxílios da União e suas autarquias; ▪ Possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizada pelo Ministério da Fazenda; ▪ Possibilidade de requerer ao INSS a isenção da cota patronal, observados os demais requisitos necessários. ▪ Possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF).
Obrigações	A entidade deverá apresentar anualmente ao Ministério da Justiça relatório circunstanciado de atividades e demonstração das receitas e despesas realizadas no período. Caso parte das receitas tenha sido fruto de subvenção da União, o relatório deverá ser acompanhado da prova de publicação das demonstrações financeiras.

Fonte: Elaborado com base em Brasil (2002b); Szazi (2003); CFC (2003); Milani Filho (2004) e Koga (2004)

Diferentemente do título de UPF, o registro no CNAS pode ser outorgado a entidades novas e seu pedido deve ser solicitado ao Conselho Nacional de Assistência Social. Suas principais características são descritas no quadro 4.

Quadro 4 – Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)

Itens	Descrição
Legislação	Lei 8.742/1993; Res. CNAS 31/1999
A quem se aplica	As entidades sem fins lucrativos, legalmente constituídas, que promovam as seguintes atividades: proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice; amparo às crianças e aos adolescentes carentes; ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência; integração ao mercado de trabalho; assistência educacional ou de saúde; desenvolvimento da cultura; atendimento e assessoramento aos beneficiários da lei Orgânica da Assistência Social e defesa e garantia de seus direitos; que não distribuem resultados e não remuneram diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes; que aplicam suas rendas, recursos e eventual resultado integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; que prestam serviços permanentes sem qualquer discriminação de clientela; e que em caso de dissolução ou extinção destinam o patrimônio remanescente à entidade congênere registrada no CNAS ou à entidade pública.
Benefícios	Possibilidade de acesso a recursos públicos por meio de subvenções ou convênios com o CNAS e fundos.
Obrigações	Comunicar ao CNAS qualquer alteração do estatuto ou composição da diretoria, além de manter atualizados os dados cadastrais, inclusive endereço e telefone.

Fonte: Elaborado com base em Szazi (2003); CFC (2003); Milani Filho (2004) e Koga (2004)

O registro no CNAS é um pré-requisito para a obtenção do CEBAS, descrito no quadro 5, que visa reconhecer aquelas entidades que se caracterizam pelo seu caráter filantrópico. Esse

certificado também deve ser solicitado ao Conselho Nacional de Assistência Social, sendo que, semelhantemente ao título de UPF, só será concedido àquelas entidades que possuam mais de três anos de existência legal.

Quadro 5 – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)

Itens	Descrição
Legislação	Lei 8.742/1993; Decreto 2.536/1998; Decreto 3.504/2000; Decreto 4.327/2002; Decreto 4.381/2002; Decreto 4.499/2002; Res. CNAS 177/2000; Res. CNAS 2/2002; Res. CNAS 107/2002.
A quem se aplica	As entidades sem fins lucrativos, legalmente constituídas no país e em efetivo funcionamento, nos três anos anteriores à solicitação do Certificado, que atuem no sentido de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; amparar crianças e adolescentes carentes; promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência; promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; promover a integração ao mercado de trabalho; que estejam previamente inscritas no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no âmbito estadual e que estejam previamente cadastradas no CNAS; que não distribuam resultados e não remunerem diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes; que aplicam suas rendas, recursos e eventual resultado integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; que aplicam as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas; que, em caso de dissolução ou extinção, destinam o patrimônio remanescente a entidade congênere registrada no CNAS ou a entidade pública; e que apliquem, anualmente, pelo menos 20% da receita bruta em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas; que não constituem patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social e que sejam declaradas de utilidade pública federal.
Benefícios	Possibilidade de requerer isenção de recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária, da COFINS e da CPMF, observados outros requisitos legais.
Obrigações	Documentos e requerimentos deverão ser apresentados ao CNAS quando é solicitada a concessão ou renovação do CEBAS, que é válido por três anos, entre esses estão as Demonstrações Contábeis, relativas aos três últimos exercícios, sendo que essas deverão ser submetidas a auditoria independente, dependendo do valor das receitas brutas da entidade. No caso de isenção da cota patronal da contribuição previdenciária outros documentos específicos deverão ser apresentados anualmente ao INSS, como o relatório das atividades que foram realizadas no ano anterior. Com relação às outras isenções, como da COFINS e CPMF, documentação específica também deverá ser apresentada junto aos órgãos competentes.

Fonte: Elaborado com base em Szazi (2003); CFC (2003); Lima (2003); Milani Filho (2004) e Koga (2004)

Antes de tratar da qualificação como organização social, que possui algumas especificidades que a distingue dos títulos e certificados abordados até aqui, é interessante refletir sobre as práticas burocráticas que podem advir dos múltiplos enquadramentos legais, o que, segundo Azevedo (2005a, p. 7), “[...] onera as organizações civis, o Estado e, conseqüentemente, toda a sociedade.”

Os possíveis benefícios que podem decorrer da obtenção de um título ou certificado poderiam ser considerados como um dos fatores determinantes quando da decisão em obtê-los, entretanto Lima (2003, p. 137) ressalva, referindo-se ao CEBAS, que “[...] não existe clareza

por parte das instituições de quais são suas obrigações, bem como quais são os benefícios gerados em função do certificado.”

Diante disso, Lima (2003) esclarece, de forma oportuna, que os resultados com o referido certificado devem ser apurados e evidenciados de modo a subsidiar a gestão das entidades que possuem o CEBAS, governo e sociedade na tomada de decisão. Para o autor, esses resultados podem ser apurados pela contabilidade através do confronto entre custos e benefícios (receita) e evidenciados nas demonstrações contábeis das organizações, sendo que esses benefícios seriam os valores deixados de recolher para a seguridade social e os custos seriam as beneficências realizadas (gratuidades, como a concessão de bolsas de estudos, a distribuição de cestas básicas, roupas e medicamentos à população carente, entre outros).

Como visto, para gozo desses benefícios fiscais (isenções), a entidade assume obrigações (gratuidades, por exemplo), contudo esses encargos, muitas vezes, não se restringem ao benefício auferido, mas englobam práticas burocráticas relativas a uma série de enquadramentos legais.

Para fins de exemplificação dessas práticas, suponha-se que uma entidade do terceiro setor que atue na área da assistência social pretenda requerer a isenção de recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária, logo, para alcançar seu objetivo, ela necessita:

- ser declarada de UPF, assumindo obrigações anuais junto ao Ministério da Justiça (quadro 3),
- possuir registro no CNAS, assumindo obrigações junto a esse órgão (quadro 4),
- ter inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social, assumindo obrigações junto ao órgão respectivo;
- solicitar o CEBAS, assumindo obrigações trienais relativas a esse certificado (quadro 5); e, por fim,
- solicitar a isenção, tendo obrigações anuais junto ao INSS.

Nesse caminho, não se considerou a necessidade de obtenção do título de utilidade pública em nível estadual ou municipal, nem a possibilidade da solicitação de outras isenções, como da Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Isso mostra uma realidade que tem preocupado estudiosos do terceiro setor, sociedade civil e governo. Nas palavras de Azevedo:

Para que seja possível construir um sistema de imunidades previdenciárias focado no cidadão e não no cumprimento de requisitos documentais e burocráticos, permitindo-se que a sociedade tenha efetivo acesso à assistência social, impõe-se que a concessão daqueles benefícios fiscais previdenciários tenha em vista a efetiva promoção de direitos por parte das entidades que o pleiteiam. Um dos pontos necessários para isto é uma regulamentação que dê autonomia ao sistema de Assistência Social, tornando-o independente de requisitos alheios à promoção de direitos, como os títulos de utilidade pública federal, estaduais e municipais. (AZEVEDO, 2005b, p. 10).

A qualificação como organização social (OS) é disciplinada pela lei nº 9.637 de 15 de maio de 1998 e está inserida no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), documento este elaborado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE (atualmente suas atribuições são do Ministério do Planejamento e Orçamento) e aprovado pela Câmara de Reforma do Estado em 1995.

Essa proposta baseia-se numa idéia de redefinição do papel do Estado, discutindo-se “[...] quais são as atividades que o Estado deve realizar diretamente, quais deve apenas financiar ou promover, e quais são as que não lhe competem.” (PEREIRA, 1998, p. 95).

De acordo com Pereira (1998), na delimitação da área de atuação do Estado, encontram-se:

- a) as atividades que lhe são exclusivas, ou seja, aquelas monopolistas (que não permitem a concorrência), em que o poder do Estado (monopólio legítimo da violência) é exercido: poder de legislar, punir, de arrecadar impostos, entre outras;
- b) a produção de bens e serviços para o mercado, que seriam aquelas atividades que não lhe competem, ou seja, a atividade empresarial propriamente dita, e
- c) os serviços sociais e científicos não exclusivos ou competitivos, que são atividades que não são exclusivas, pois não envolvem poder de Estado, como as escolas, hospitais, centros de pesquisas científicas e tecnológicas, etc.

Nessa última área, estão aqueles serviços que não seriam realizados diretamente pelo Estado, mas ele os financiaria ou promoveria, assim, segundo a lei 9.637 (BRASIL, 1998b), as atividades que sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, podem ser

transferidas da esfera estatal para o campo público não-estatal, através da publicização desses serviços considerados não exclusivos do Estado.

O que seria então esse processo de publicização? Essa palavra foi criada para diferenciar esse processo da reforma, no qual se transferem serviços não exclusivos do Estado para o setor público não-estatal ou terceiro setor, daquele denominado de privatização, que envolve aquelas atividades que não são próprias do Estado e, portanto, não lhe competem.

Segundo o PDRAE, a transferência dessas atividades não exclusivas se dá mediante transformação de entidades estatais em organizações públicas não-estatais, denominadas organizações sociais (OS).

Nesse ponto é que a qualificação como OS difere dos demais títulos, certificados e qualificações. Entretanto, Olak (2000, p. 75) lembra que, pela lei 9.637/1998, qualquer entidade pode ser qualificada como OS, desde que atendidos os requisitos expressos na lei. No entanto, a intenção do executivo, segundo o PDRAE, foi estimular a criação de OSs especialmente por meio de transformação de órgãos da administração indireta.

Algumas das características da qualificação como OS, decretada pelo poder executivo, são (BRASIL, 1998b; MARE, 1998 *apud* OLAK, 2000, p. 79):

- Poderão ser qualificadas, pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, criadas fora do Estado e sem vinculação com a administração pública, para desenvolver atividades nas áreas de ensino, pesquisa, meio-ambiente, cultura e saúde;
- As entidades qualificadas como OS são declaradas como entidades de interesse social e utilidade pública;
- O conselho de administração da OS deverá contar com representantes de entidades da sociedade civil, além de representantes do Estado e associados da própria OS;
- As OSs absorverão atividades não exclusivas do Estado atualmente realizadas por órgãos ou entidades da administração pública, que serão gradativamente extintos;
- A OS receberá recursos orçamentários do Estado e poderá gerir o patrimônio físico (prédios, instalações e equipamentos) da entidade estatal extinta e seus respectivos servidores públicos, que lhe serão cedidos até se aposentarem;
- Para receber esses recursos, a OS firmará contrato de gestão com o poder público.

De acordo com pesquisa publicada em 2003 por Sano e Abrucio (2003, p. 7), desde 1997, haviam sido qualificadas sete OSs no âmbito federal.

2.3.3 As formas de repasse de recursos públicos

Os recursos públicos podem ser transferidos às entidades do terceiro setor sob as seguintes formas (SZAZI, 2003, p. 103):

- a) Auxílios, contribuições e subvenções;
- b) Convênios, acordos ou ajustes;
- c) Contratos;
- d) Contratos de gestão;
- e) Termos de parceria.

O termo de parceria é o instrumento instituído pela lei 9.790/1999, criado para promover o fomento e a gestão das relações de parceria entre as OSCIPs e o governo, desse modo será tratado mais detalhadamente em tópico específico. Dentre as outras formas de repasse de recursos públicos, maior ênfase será dada aos convênios, pois, considerando as entidades pesquisadas neste trabalho, esse foi o instrumento mais utilizado para formalizar as articulações entre essas OSCIPs e os órgãos governamentais.

a) Auxílios, contribuições e subvenções

Enquanto os convênios, acordos ou ajustes; os contratos; os contratos de gestão e os termos de parcerias presumem um regime de mútua cooperação entre as partes, no caso deste trabalho, entre entidades do terceiro setor e órgãos governamentais, os auxílios, contribuições e subvenções, no âmbito federal, são formas de “[...] cooperação financeira da União à entidade pública ou privada” (BRASIL, 1986, art. 58).

Assim, entende-se, para fins deste estudo, que essas três formas de repasse não correspondem, necessariamente, a instrumentos de regulação das parcerias entre entidades do terceiro setor e governo, mas regulamentam “[...] uma ajuda governamental sob a forma de transferência de recursos a uma entidade [...]” (IASB, 2002, p. 462).

Essa ajuda, termo utilizado pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) na definição dada às subvenções governamentais, são transferências derivadas da lei orçamentária (auxílios e subvenções) ou de lei específica (contribuições) que têm por finalidade cobrir despesas de custeio e/ou capital, sendo que, para pleiteá-las, as entidades sem fins lucrativos devem atender a requisitos legais e, uma vez concedidas, essas organizações deverão prestar contas da sua aplicação à unidade concedente.

b) Convênios, acordos ou ajustes

Os convênios, acordos ou ajustes formalizam os vínculos celebrados entre entes públicos ou entre esses e as organizações particulares, podendo envolver entidades e órgãos das três esferas de governo. Neste trabalho, tendo em vista os motivos já expostos, serão abordados os aspectos relativos à celebração de convênios no âmbito federal, inclusive quanto ao processo de avaliação de projetos, considerando também que os procedimentos adotados em nível federal são norteadores para as demais esferas de governo, portanto “[...] há exigências similares nos estados e municípios” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 23).

De acordo com o decreto 93.872 (BRASIL, 1986, art. 48), “Os serviços de interesse recíproco dos órgãos e entidades da Administração Federal e de outras entidades públicas ou organizações particulares poderão ser executados sob regime de mútua cooperação, mediante convênio, acordo ou ajuste.”

Nesse contexto, Szazi (2003, p. 105) destaca dois pontos fundamentais: o regime de mútua cooperação e o interesse recíproco. O primeiro aspecto pressupõe aporte de recursos (bens, serviços, tecnologia, desde que economicamente mensuráveis) por ambas as partes, ainda que com preponderância de uma delas, ou seja, se não houver a contrapartida da entidade, ter-se-á uma situação de auxílio, contribuição ou subvenção social (aquela concedida à organização pública ou privada sem fins lucrativos). Quanto ao segundo ponto, verifica-se que as entidades desenvolvem essa cooperação mútua tendo em vista um objetivo comum.

De forma geral, no âmbito da União, a realização de convênios é regulamentada pela Instrução Normativa (IN) nº 1/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 1997) e sua aplicação às entidades do terceiro setor é discutível, pois esse instrumento foi concebido originalmente para celebrar relações entre instâncias estatais, mas “[...] se transformou num

pesadelo kafkiano quando aplicado para regular relações entre instâncias estatais e não estatais” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 10).

Antes da formalização do convênio, este será proposto pela entidade interessada ao órgão responsável pelo programa mediante a apresentação de um plano de trabalho, que posteriormente integrará o convênio. A referida instrução normativa ainda estabelece as cláusulas que deverão constar obrigatoriamente do termo de convênio, discriminando também as informações necessárias ao plano de trabalho.

Dentre essas cláusulas e informações previstas, não há referência a um processo de avaliação dos projetos, atividades ou eventos desenvolvidos, mas sim a obrigação da conveniente de prestar contas dos valores recebidos, ou seja, a ênfase recai na forma de aplicação dos recursos, entretanto isso não impede que essa entidade apresente no próprio programa de trabalho a forma a ser utilizada para avaliação do seu desempenho. De acordo com a IN STN 1/1997 (BRASIL, 1997), a referida prestação de contas será parcial, ou seja, pertinente a cada uma das parcelas de recursos liberados, e final, englobando o total dos recursos recebidos.

A prestação de contas final será constituída de relatório do cumprimento do objeto (o produto final do convênio) acompanhada de:

- I - Plano de Trabalho – Anexo I – fls. 1/3, 2/3 e 3/3;
- II - cópia do Termo de Convênio ou Termo Simplificado de Convênio, com a indicação da data de sua publicação – Anexo II;
- III - Relatório de Execução Físico-Financeira – Anexo III;
- IV - Demonstrativo da Execução da Receita e Despesa, evidenciando os recursos recebidos em transferências, a contrapartida, os rendimentos auferidos da aplicação dos recursos no mercado financeiro, quando for o caso e os saldos – Anexo IV;
- V - Relação de Pagamentos – Anexo V;
- VI - Relação de Bens (adquiridos, produzidos ou construídos com recursos da União) – Anexo VI;
- VII - Extrato da conta bancária específica do período do recebimento da 1ª parcela até o último pagamento e conciliação bancária, quando for o caso;
- VIII - cópia do termo de aceitação definitiva da obra, quando o instrumento objetivar a execução de obra ou serviço de engenharia;
- IX - comprovante de recolhimento do saldo de recursos, à conta indicada pelo concedente, ou DARF, quando recolhido ao Tesouro Nacional.
- X - cópia do despacho adjudicatório e homologação das licitações realizadas ou justificativa para sua dispensa ou inexigibilidade, com o respectivo embasamento legal, quando o conveniente pertencer à Administração Pública. (BRASIL, 1997, art. 28).

Como se pode verificar, o formato desses relatórios também é previsto na IN STN 1/1997 através de anexos a essa instrução normativa. No caso do plano de trabalho, por exemplo, deverão constar, além dos dados cadastrais: a descrição do projeto, contendo razões que

justifiquem a celebração do convênio; o cronograma de execução, estabelecendo-se as metas a serem atingidas em cada etapa da execução e indicadores físicos; o plano de aplicação dos recursos por natureza de despesa tanto da parte do concedente quanto do proponente e o cronograma de desembolso dos recursos também por ambas as partes. A prestação de contas parcial também será composta da documentação especificada nos itens III a VII, VIII e X, quando houver.

Além desses aspectos relativos ao convênio no âmbito federal, vale ressaltar que é permitida a aquisição de equipamentos e materiais permanentes, entretanto é obrigatória a definição, no corpo do convênio, do destino a ser dado aos bens na data da conclusão ou extinção do instrumento, já com relação às despesas de custeio da entidade (salários, aluguel, telefone, etc.), Szazi (2003, p. 108) em análise à legislação pertinente conclui que “[...] acreditamos que é vedado ao gestor do fundo público autorizar a destinação de recursos do convênio para cobrir despesas de custeio da entidade conveniada, por força do Decreto 93.872/86.”

c) Contratos

O contrato é uma forma jurídica que presume a venda de bens ou prestação de serviços ao poder público, podendo ser firmado entre órgãos ou entidades da administração pública e particulares, com ou sem fins lucrativos. A sua formalização requer a submissão à lei de licitações (BRASIL, 1993a; BRASIL, 1994).

Koga (2004, p. 60) alerta, apropriadamente, que o contrato, muitas vezes, não se adequa à realidade das entidades do terceiro setor, tendo em vista dois motivos: primeiramente essas organizações têm de enfrentar um significativo ônus burocrático e financeiro para cumprir todas as exigências de uma licitação; e, além disso, elas nem sempre se mostram competitivas na apresentação dos menores preços, pois, por vezes, se dedicam à prestação de serviços com ênfase na qualidade e não no custo.

Diante disso, é apropriado ressaltar que algumas organizações do terceiro setor que celebram convênios com o poder público também estão sujeitas à lei das licitações e, portanto, submetidas aos mesmos entraves burocráticos que permeiam os contratos.

d) Contratos de gestão

Embora o contrato de gestão seja um instrumento implementado pela lei 9.637 (BRASIL, 1998b) para regular as relações entre o Estado e as entidades qualificadas como organizações sociais, ele não foi criado por essa lei. De acordo com Olak (2000, p. 91), o contrato de gestão nasceu (mas não se estabeleceu) na área privada, entretanto “[...] é na administração pública que ele se configura uma moderna forma de gerenciamento dos negócios do Estado, ditando as normas de relacionamento entre este e a administração direta ou indireta.”

Lima *et al.* (1996, p. 311) definiram contrato de gestão como sendo:

[...] uma forma de relacionamento entre o controlador (Governo, acionista, investidor) de uma empresa e a sua administração, expressa através de contrato formal que especifica direitos, obrigações, compromissos e responsabilidades das partes envolvidas, fixando objetivos, metas e indicadores de desempenho para um determinado período, bem como as respectivas conseqüências em termos de cumprimento/descumprimento das condições previstas.

Essa definição de contrato de gestão não restringe o seu uso à administração pública; esse instrumento deve especificar também objetivos, metas e indicadores de desempenho para fins de avaliação posterior.

No âmbito da lei 9.637 (BRASIL, 1998b, art. 5º), o contrato de gestão se limita a um instrumento firmado entre o poder público e a OS, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução das atividades que sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Assim, através do referido instrumento, “[...] enquanto o poder público se compromete a garantir o provimento de recursos humanos, financeiros e patrimoniais, a organização assume a responsabilidade pelo desempenho dos serviços atinentes à sua missão social, com qualidade e eficiência” (BARRETO, 1999, p. 122).

A aplicação desses recursos transferidos às OSs será controlado pelo Estado, no entanto, esse controle, segundo o MARE (1998 *apud* OLAK, 2000, p. 101), dar-se-á por meio de “controle por resultados”. Desse modo, no contrato de gestão devem ser expressos “[...] critérios

objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade” (BRASIL, 1998b, art. 7º).

Esses aspectos são interessantes, pois, comparando-se o convênio e o contrato de gestão quanto ao processo de avaliação dos projetos, verifica-se, pelo menos em termos legais, uma mudança de ênfase, ou seja, o primeiro instrumento fala prioritariamente de prestação de contas, através do controle da forma de aplicação dos recursos, enquanto o segundo fala de avaliação de desempenho, através de controle por resultados, acompanhado de prestação de contas.

Algumas críticas com relação ao contrato de gestão dizem respeito à sua limitação de aplicação, ou seja, para Szazi (2003, p. 109), essa “[...] nova modalidade destina-se apenas a flexibilizar o fluxo de recursos no próprio aparato estatal, não estando acessível às entidades que compõem o terceiro setor.” Di Pietro (2002, p. 214) também questiona o formato do instrumento quanto à interferência na autonomia da entidade, e se a sua previsão como uma hipótese de dispensa de licitação não estaria privilegiando as OSs em detrimento a outras organizações que poderiam desempenhar as mesmas atividades. Por outro lado, Lima (1998, p. 316) argumenta que livrar essas organizações da lei das licitações, bem como de concursos públicos e da tabela de salários do funcionalismo contribui para a redução da burocracia nos contratos de gestão.

Para Jungmann (1999 *apud* LIMA, 1998, p. 206), a principal crítica refere-se aos mecanismos de avaliação de desempenho, o que será comentado no tópico 2.4.3 que trata dos instrumentos para avaliação de resultados e desempenhos.

Em suma, dentre as formas de repasse de recursos públicos vistas até aqui, aquelas que poderiam formalizar parcerias entre os órgãos governamentais e as OSCIPs seriam basicamente os convênios, acordos ou ajustes e os contratos, tendo em vista que os contratos de gestão não estariam “disponíveis” às OSCIPs e os auxílios, contribuições e subvenções seriam uma ajuda, não prevendo, a princípio, uma mútua cooperação. O contrato, por sua vez, funciona, em essência, como um instrumento de compra e venda em bases mercantis e, portanto, não seria o mais recomendado, enquanto o convênio, embora utilizado por entidades sem fins lucrativos, foi desenvolvido originalmente para formalizar relações entre entes estatais.

Diante disso, será analisado a seguir o termo de parceria, forma prevista em lei para regular as relações entre os órgãos governamentais e as OSCIPs, entendendo-se ser este o instrumento mais adequado a essas organizações, contudo isso não impede que sejam firmados convênios, por exemplo, entre essas entidades e o poder público, desde que cumpridas as exigências para tal.

2.3.4 Concepção da lei 9.790/1999

Tendo em vista o fortalecimento da sociedade civil e o incentivo à parceria entre Estado e sociedade através da reformulação desse conjunto de leis que regem o terceiro setor, o Conselho da Comunidade Solidária deu início, em 1997, aos debates sobre o marco legal do terceiro setor.

Essas discussões fizeram parte de um processo denominado interlocução política do Conselho da Comunidade Solidária, que se dedica “[...] à promoção do diálogo entre governo e sociedade civil sobre os temas sociais estratégicos, visando a impulsionar a realização de medidas para o enfrentamento da pobreza e da exclusão social” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2002, p. 7).

No período de 1997 a 2002, foram promovidas 14 rodadas de interlocução política, das quais duas trataram do marco legal do terceiro setor e da sua reforma: a sexta rodada, realizada em 06 de outubro de 1997 e 04 de maio de 1998, e a décima quarta rodada, que aconteceu em 24 de junho de 2002, respectivamente. As causas que levaram à discussão desse tema podem ser verificadas no texto a seguir:

Nesse contexto, especial ênfase foi dada ao fortalecimento da sociedade civil, o que exigiu que se enfrentasse a incompatibilidade da legislação que regia o setor com a atuação e os novos papéis que as organizações vinham assumindo, bem como se adequasse a regulação às exigências de publicização e controle social, demandadas pela sociedade, e às exigências de flexibilidade nas relações com o Estado. (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2002, p. 7).

Koga (2004, p. 61-62) explica que esse processo ocorrido no Brasil foi influenciado pelos resultados da Conferência Sul-americana sobre o Marco Legal, Regulatório e Fiscal da Sociedade Civil, realizada em 1995, seguindo-se o plano de ação da Cúpula das Américas estabelecido em dezembro de 1994. Deste modo, verifica-se que a necessidade de debates que

envolvam o marco legal do terceiro setor não é exclusiva do Brasil, mas também de outros países americanos.

Os principais resultados obtidos no Brasil até 2002, frutos desse processo, são:

Lei 9.790/99 – que qualifica as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e cria o Termo de Parceria.[...]

Lei 9.608/98, que regulamenta o trabalho voluntário – de iniciativa parlamentar independente, porém, apoiada pelo Conselho. Nela o serviço voluntário foi definido como o trabalho realizado por pessoas físicas, não remunerado, sem gerar nenhum tipo de vínculo empregatício, obrigações trabalhistas, previdenciárias ou afins.

RITS - Rede de Informações para o Terceiro Setor (www.rits.org.br), criada pelo Conselho em 1997 com o objetivo de produzir e compartilhar informações e conhecimentos sobre o setor.

MP nº 2.172-32/2001, que permite que as OSCIPs de microcrédito não incorram no limite legal da taxa de juros de doze por cento ao ano (Lei da Usura).

MP nº 2.158-35/2001, que dá direito às OSCIPs à Lei nº 9.249/95, podendo ter acesso a doações dedutíveis do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas até 2% do lucro operacional.

MP nº 2.216-37/2001, que estende o prazo de acumulação da qualificação de OSCIP e outros títulos federais até março de 2004.

Portaria nº 256, de 15 de agosto de 2002, do Ministério da Fazenda, que autoriza a realização de doações de mercadorias apreendidas pela Secretaria da Receita Federal a OSCIPs, como acontece atualmente com organizações portadoras da Declaração de Utilidade Pública.

MP nº 66, artigo 37, de 29 de agosto de 2002, que trata de isenção fiscal para OSCIPs que remuneram dirigentes. A partir de agora, as OSCIPs que optam por remunerar seus dirigentes poderão ter isenção do Imposto de Renda e receber doações dedutíveis das empresas doadoras. Até a edição dessa MP, a entidade que remunerava seus dirigentes perdia tais benefícios, conforme determinações expressas nas Leis nº 9.532/97 e 9.249/95. [...] (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2002, p. 3-4).

Além desses resultados, outros já foram obtidos até 2005 e outros são pretendidos, o próprio estudo realizado pelo IBGE e IPEA, descrito no tópico 2.1.2 deste trabalho, era uma das propostas discutidas nas rodadas de interlocução política do Conselho da Comunidade Solidária, além disso, destacam-se entre os pretendidos a elaboração de um cadastro único de organizações da sociedade civil e fundações a fim de melhorar a qualidade da gestão da informação e desburocratizar procedimentos dos órgãos públicos federais que se relacionam com essas organizações, e a proposta de criação de um sistema tributário semelhante ao SIMPLES (lei 9.317/1996) para as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2002).

Como se pode observar, dentre os resultados alcançados, encontra-se a lei 9.790, sancionada em 23 de março de 1999, que busca sanar parte das dificuldades apontadas nesse processo de interlocução política que, segundo Koga (2004, p. 62), abrange a detecção dos problemas relativos ao tema em debate, as propostas de soluções, a identificação de consensos e a implementação deles através de providências práticas.

De acordo com o Conselho da Comunidade Solidária (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 17), uma das principais deficiências identificadas “[...] foi a dificuldade de acesso das organizações da sociedade civil a qualquer qualificação que estabelecesse o reconhecimento institucional. Isso se devia, basicamente, a duas razões: o excesso de burocracia e o não reconhecimento legal de vários tipos de organizações.”

2.3.4.1 A qualificação como organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP)

A lei 9.790/1999, regulamentada pelo decreto 3.100/1999, traz a qualificação como organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP) e cria o termo de parceria visando abranger organizações que têm finalidade pública, inclusive aquelas não abrangidas pelos títulos e qualificações em vigor até então; por outro lado, buscou simplificar os procedimentos para o reconhecimento como OSCIP e, no âmbito das parcerias, procurou imprimir agilidade operacional aos projetos, realizar o controle por resultados e favorecer a publicidade e transparência (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001).

Azevedo (2005a, p. 3) ressalta que, no caso das OSCIPs, o Estado reconhece “[...] uma qualidade que é típica a um certo tipo de organizações e que as distingue de outras pessoas jurídicas da mesma natureza.”

Assim, ao tratar das entidades passíveis à qualificação, a referida lei inicialmente define o que são entidades sem fins lucrativos, bem como descreve os objetivos sociais que essas organizações devem ter para serem qualificadas, estabelece cláusulas específicas que devem constar em seus estatutos para que fique caracterizada a qualificação e dispõe sobre quais são as entidades que não tem esta qualidade (OSCIP).

Portanto, para fins da lei 9.790 (BRASIL, 1999b, art. 1º), considera-se sem fins lucrativos:

[...] a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica na consecução do respectivo objeto social.

Analisando essa definição é possível verificar similaridade àquela proposta por Salamon e Anheier (1992), abordada no tópico 2.1.2 deste trabalho, ou seja, essas entidades devem ser: a) privadas (de direito privado); b) formais (pessoa jurídica); c) não distribuidoras de lucros; e, embora não citado diretamente na definição, está implícito que essas organizações também devem ser autônomas e voluntárias, pelo menos no sentido de não serem compulsórias ou pelo fato de poderem ser livremente constituídas por qualquer grupo de pessoas.

Além dessas características, verifica-se o uso do sexto ponto levantado por Salamon (1992) especificamente quanto ao terceiro setor americano, na qual o autor diferencia as organizações de interesse público daquelas de interesse coletivo, sendo que esta diferenciação é condição determinante à qualificação como OSCIP.

Landim e Beres (1999, p. 10) lembram que “[...] a definição e delimitação das organizações da sociedade civil voltadas para fins públicos, que distingue entidades dentro desse ‘terceiro setor’ é questão central na agenda das transformações atuais do marco regulatório que incide sobre a disponibilidade de fundos públicos para o ‘terceiro setor’.” Além de outras discussões, como aquela levantada na décima quarta rodada de interlocução política (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2002, p. 26), sobre a possível distinção entre as entidades de interesse público ou de benefício mútuo para fins de acesso a benefícios fiscais.

No entanto, definir com precisão o significado de interesse público não se constitui numa tarefa fácil, assim o Conselho da Comunidade Solidária (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 27-28) esclarece que “[...] diante do risco de uma definição genérica e abstrata, foram estabelecidos dois critérios que, combinados e simultâneos, caracterizam e dão sentido ao ‘caráter público’ das OSCIPs”, sendo que estes critérios são: a finalidade e o regime de funcionamento.

O primeiro critério fundamenta-se no fato de que, para ser de caráter público, as entidades já definidas devem desenvolver atividades de interesse geral da sociedade, portanto a lei 9.790/1999 enumera os objetivos sociais passíveis a uma OSCIP, sendo que, dentre essas formas de atuação social, se encontram aquelas já reguladas por leis e qualificações até então existentes, como as áreas de assistência social, saúde e educação, e outras ainda não regulamentadas, como a defesa de direitos, a proteção do meio ambiente e modelos alternativos de crédito.

Já o regime de funcionamento prevê que essas organizações devem dispor em seus estatutos e, conseqüentemente, operacionalizar em suas ações, preceitos da esfera pública que tornem viáveis a transparência e responsabilização pelos atos praticados (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 28).

Dentre essas normas que constam do artigo 4º da lei 9.790/1999, ressalta-se a possibilidade de remuneração dos dirigentes da entidade e, sendo essa uma medida facultativa, a OSCIP deve expressar sua opção no estatuto. Essa é uma das inovações trazidas pela lei das OSCIP, pois a legislação anterior³, ainda vigente, proíbe essa remuneração.

Destaca-se também, tendo em vista o escopo deste trabalho, as normas a serem observadas pela OSCIP relativas à prestação de contas, que determinarão no mínimo:

- a. a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- b. que se dê publicidade, por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- c. a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do Termo de Parceria, conforme previsto em regulamento;
- d. a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. (BRASIL, 1999b, art. 4º).

Esses preceitos inserem-se num contexto de controle social e transparência que, no âmbito do artigo 4º da lei em questão, abrange também a criação de um conselho fiscal, como primeira instância de controle interno e a adoção de práticas gerenciais que coibam o favorecimento pessoal em processos decisórios, e que, juntamente com a publicidade das demonstrações contábeis e do relatório de atividades, demonstram preocupações dessa lei, as quais, segundo o Conselho da Comunidade Solidária (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 25), não foram previstas pela legislação anterior.

Quanto a essa publicidade, Martins (2004, p. 7) ressalta que “[...] essa publicação não precisa ser em jornal, mas por método eficaz. Isso tem um custo, mas é absolutamente administrável se for feito com alguma inteligência.”

³ O uso do termo legislação anterior refere-se àquela já abordada nos tópicos 2.3.2 e 2.3.3 deste trabalho.

A lei 9.790/1999 ainda elenca as entidades que não podem ser qualificadas por não possuírem as características inerentes a uma OSCIP. Dentre essas organizações, encontram-se aquelas que ficam num terreno nebuloso entre os três setores, como as organizações partidárias, os sindicatos, as cooperativas, que não são passíveis de qualificação, seja por serem de benefício mútuo e não de interesse público, seja por não se caracterizarem como organizações voluntárias ou ainda pelo possível caráter lucrativo. Além disso, instituições hospitalares privadas e de ensino não gratuitos, por exemplo, não poderão ser OSCIP, enquanto a legislação anterior “Trata de forma idêntica as entidades que prestam serviços não exclusivamente gratuitos e aquelas destinadas exclusivamente a fins públicos” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 23). As instituições religiosas e as organizações sociais também estão nessa lista entre outras enumeradas no artigo 2º da lei (BRASIL, 1999b).

Desse modo, por um lado, a lei 9.790/1999 amplia o rol de organizações da sociedade civil para fins de reconhecimento legal, entretanto ainda continua sendo restritiva para a realidade do terceiro setor brasileiro, retomando as críticas feitas por Fernandes (1994) e Alves (2002 *apud* KOGA, 2004) à definição de Salamon e Anheier.

O acesso de uma entidade à qualificação como OSCIP depende desses aspectos discutidos até aqui e da apresentação, ao Ministério da Justiça, de documentos exigidos em lei (BRASIL, 1999b, art. 5º). Esse processo, se comparado à legislação anterior, é menos oneroso, considerando-se a documentação necessária, e mais ágil, pois a lei 9.790/1999 fixa um prazo de 30 dias para o deferimento ou não do pedido e, se este for negado, a entidade, após fazer as alterações indicadas na justificativa de indeferimento, pode reapresentar o pedido imediatamente, enquanto no caso do título de utilidade pública federal (UPF) essa reapresentação só poderá ocorrer depois de 2 anos. Uma entidade nova pode ser qualificada como OSCIP, já o título de UPF e o CEBAS só são concedidos àquelas entidades que possuam mais de três anos de existência legal.

O Conselho da Comunidade Solidária (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 25) ainda destaca os seguintes aspectos que abrangem o controle social e a transparência das OSCIPs e também diferencia esta qualificação das anteriores:

- Qualquer cidadão pode requerer, judicial ou administrativamente, a perda da qualificação de uma entidade como OSCIP, desde que amparado por evidências de erro ou fraude;
- É livre o acesso às informações referentes às OSCIPs junto ao Ministério da Justiça.

Essas informações, que podem ser solicitadas ao Ministério da Justiça, são basicamente cadastrais, uma vez que não existe uma prestação de contas das OSCIPs a esse órgão e nem uma obrigatoriedade de renovação da qualificação, o que poderia engendrar obrigações anuais ou trienais, como ocorre com o título de UPF e o CEBAS, respectivamente.

No entanto, a medida provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que estendeu às OSCIPs o direito de receberem doações dedutíveis do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, colocou como condição para esse recebimento a renovação da qualificação.

O fato de a lei 9.790/1999 não sujeitar as OSCIPs a qualquer necessidade de renovação pode ser analisado à luz das considerações feitas por Azevedo sobre a essência da qualificação como OSCIP, para isso o autor a compara ao título de UPF. Em suas palavras:

O título não diz da qualidade da pessoa, mas sim da relevância de serviços prestados no passado, [...] ele visa unicamente reconhecer o caráter público não da pessoa, mas das atividades por ela desempenhadas, e prova disto é que para continuar a ostentar o título ela precisa, todos os anos, provar ao Ministério da Justiça que continua a servir desinteressadamente à coletividade. (AZEVEDO, 2005a, p. 3).

No entanto, se por um lado a qualificação como OSCIP reconhece o caráter público da organização e não apenas de suas atividades, o que não ensejaria em sua renovação, por outro essa acaba sendo necessária por força de outro instrumento legal que visa conceder às OSCIPs um benefício que era inerente apenas àquelas entidades detentoras da declaração de UPF.

No âmbito dessa discussão, encontra-se o artigo 18 da lei 9.790/1999, alterado pela medida provisória 2.216-37 de 31 de agosto de 2001, que dispõe sobre a impossibilidade de manutenção simultânea de várias qualificações às entidades qualificadas como OSCIP, sendo que aquelas que fossem enquadradas com base em outros diplomas legais teriam de optar, após um prazo de 5 anos contados da data da vigência da referida lei, entre a condição de OSCIP ou a situação anterior.

Ressalta-se, entretanto, que a qualificação como OSCIP não substitui os demais títulos passíveis a determinada entidade, “O que ela faz é inaugurar um novo modelo de relacionamento do Estado com as organizações da sociedade civil, tentando pôr fim àquelas práticas burocráticas de múltiplos enquadramentos legais.” (AZEVEDO, 2005a, p. 7).

Com relação à burocracia, Lima (1998, p. 314) faz uma colocação interessante ao dizer que ela “[...] é como artrose: leva as instituições à cadeira de rodas. Com ela vem uma doença ainda pior, o corporativismo, que é um Alzheimer precoce. Infelizmente, não mata; transforma a instituição em um peso morto para a sociedade, inútil, vegetativo.”

O prazo para opção, definido no artigo 18 da lei 9.790/1999, expirou em março de 2004, Azevedo (2005a, p. 1) esclarece que, nessa data, conforme os cadastros do Ministério da Justiça, das cerca de 1.818 OSCIPs existentes, e das cerca de 10 mil possuidoras do título de UPF, apenas 107 possuíam ambas qualificações, sendo que, dessas, 45 optaram pela manutenção do título de UPF, 35 não manifestaram ao Ministério da Justiça sua opção, o que ensejou a perda da qualificação como OSCIP, e apenas 27 optaram por manter a qualificação com base na referida lei.

Esse processo de escolha pelas qualificações passa inicialmente pela análise das exigências legais para sua concessão e, posteriormente, consideram-se os benefícios conferidos; é nesse ponto que se originam as demandas do Conselho da Comunidade Solidária e inovações conquistadas no sentido de garantir as mesmas vantagens inerentes ao título de UPF e CEBAS. Observa-se ainda que a falta desses benefícios pode levar a uma resistência à lei das OSCIPs, por outro lado a sua implementação pode gerar burocracia.

Como pode ser observado no gráfico 1, no final de 2004 havia 2.495 entidades qualificadas como OSCIP no Brasil, sendo que, nos dois primeiros anos de vigência da lei, apenas 21% dos pedidos feitos ao Ministério da Justiça foram deferidos, embora se tenha priorizado um processo menos oneroso que aquele relativo à legislação anterior. Esse quadro foi alterado a partir de 2001, entretanto, nos anos de 2003 e 2004, o percentual de indeferimento ainda foi de aproximadamente 35%. Nos anos de 2002 a 2004, verifica-se um expressivo aumento (408%) no número de pedidos se comparados aos três primeiros anos; esse crescimento pode ser associado aos benefícios conquistados nesse segundo período.

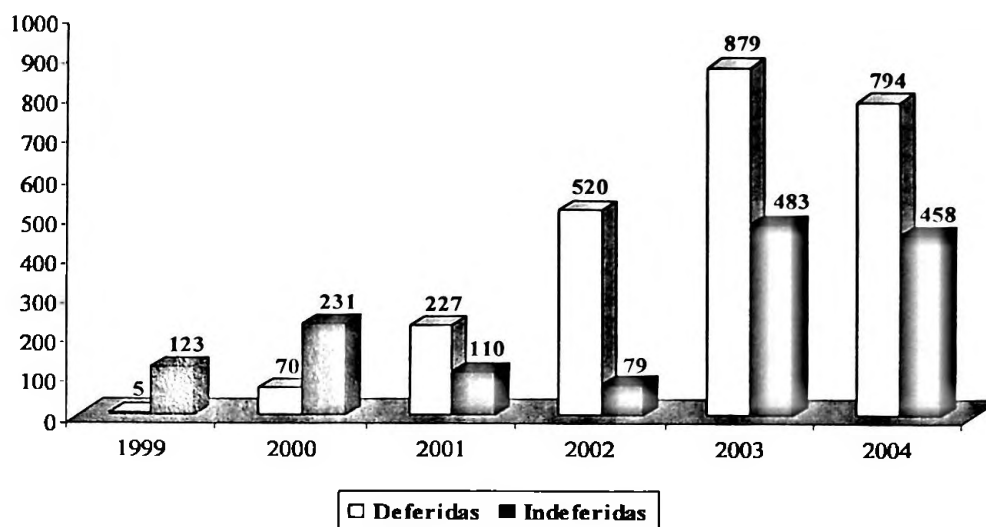


Gráfico 1- OSCIPs deferidas e indeferidas por ano

Fonte: Elaborado com base em dados fornecidos pelo Ministério da Justiça em 15/02/2004

Para Alves e Koga (2003), o período 1999-2001 é marcado pela resistência das organizações à nova legislação, em especial das ONGs e das entidades tradicionais de assistência social. Os autores explicam que as primeiras, por meio da ABONG, mantiveram um caráter de oposição ideológica ao governo, já o segundo grupo se deparou com a falta de incentivos tributários no âmbito da qualificação como OSCIP.

Já o período 2002-2004 foi impactado pelas mudanças que se iniciaram em 2001 e que garantiram às OSCIPs vantagens já concedidas ao título de UPF entre outras:

- Possibilidade de oferecer dedução fiscal no imposto de renda, em doações de pessoas jurídicas;
- Regulamentação da participação de OSCIPs na atividade microfinanceira, ou seja, as entidades que tiverem por finalidade a concessão de microcrédito somente não estarão sujeitas às estipulações usuárias (limite de taxa de juros a 12% ao ano) se tiverem a qualificação como OSCIP;
- Possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis administrados pela Secretaria da Receita Federal;
- Isenção do imposto de renda também para OSCIPs que remuneram seus dirigentes;
- Possibilidade de receber doações de bens móveis da União, considerados antieconômicos e irrecuperáveis.

Essas 2.495 entidades qualificadas até dezembro de 2004 situam-se predominantemente na região Sudeste e Sul do Brasil, como pode ser visualizado no gráfico 2.

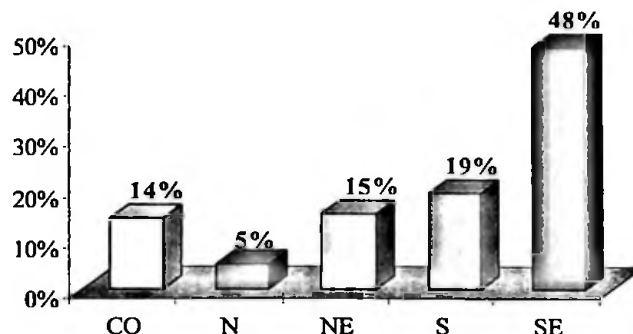


Gráfico 2 – Distribuição das OSCIPs qualificadas até 2004 por regiões do Brasil
Fonte: Elaborado com base em Ministério da Justiça (2005)

Na região Sul, destaca-se a cidade de Londrina no Paraná, na qual se realizou parte da pesquisa de campo deste trabalho, por possuir 23% das OSCIPs localizadas nesse Estado, mesmo percentual da capital Curitiba, além disso, comparando esse percentual com o número de entidades que têm o título de Utilidade Pública Federal, observa-se que, enquanto a média nacional é de 20 entidades que possuem o referido título para cada uma entidade qualificada como OSCIP, em Londrina essa relação é de um por um. Este fato será discutido e analisado no capítulo 4.

Apesar da citada resistência inicial das entidades de assistência social, elas constituem a maior parcela das OSCIPs, como se verifica no gráfico 3, seguidas por organizações que se dedicam à defesa, preservação e conservação do meio ambiente. Ressalta-se que as atividades de assistência social são aquelas previstas no artigo 3º da Lei Orgânica da Assistência Social (BRASIL, 1993b).

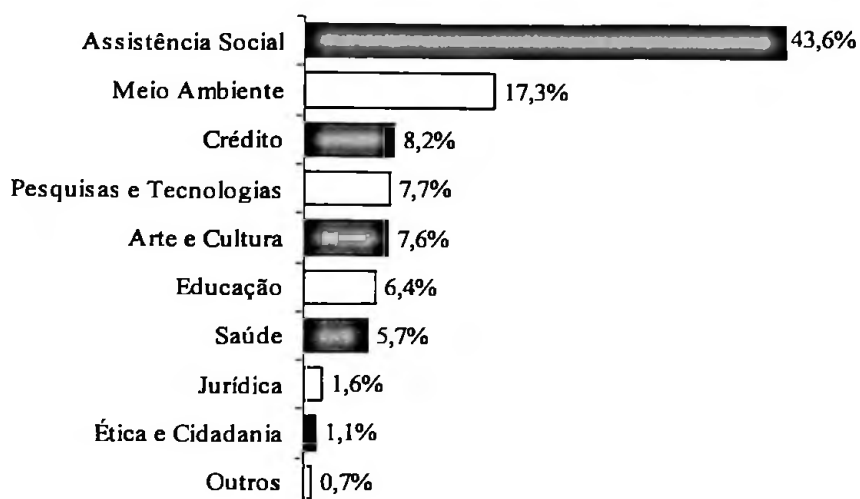


Gráfico 3 – OSCIPs por finalidade
 Fonte: Elaborado com base em Ministério da Justiça (2005)

Um fator que deve ser considerado na análise desses números é a data de fundação dessas entidades, pois a pesquisa desenvolvida por Alves e Koga (2003) detectou que, no período de 1999 a março de 2002, as entidades qualificadas eram novas, por isso os autores acreditam que parte considerável delas foi criada vislumbrando a qualificação.

Embora a qualificação como OSCIP seja originalmente de âmbito federal, já é possível requerê-la em nível estadual, como ocorre no Estado de Minas Gerais. Nesse sentido, pode-se questionar essa prática, tendo em vista a tendência atual de desburocratização através da redução dos múltiplos enquadramentos previstos em lei. Entende-se, neste trabalho, que os governos estaduais e municipais deveriam priorizar sua adequação à lei 9.790/1999, visando operacionalizar o termo de parceria com organizações já qualificadas ao invés de envidar esforços em qualificá-las novamente.

2.3.4.2 Termo de parceria: conceito e caracterização

Um dos consensos específicos a que se chegou na sexta rodada de interlocução política foi: “É necessário rever a legislação relativa a contratos e convênios, visando identificar mecanismos mais adequados de relação entre Estado e o Terceiro Setor quando envolvidos recursos estatais” (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2002, p. 30), uma vez que tais instrumentos

surgiram para regular relações entre instâncias estatais ou entre essas e sujeitos privados, com ou sem fins lucrativos.

Nesse contexto, nasce o termo de parceria, uma das principais inovações da lei 9.790/1999, buscando traduzir a relação de parceria entre entidades com fins públicos, porém com natureza diferente (pública e privada) e de origem distinta (estatal e social).

Assim, esse novo instrumento jurídico foi criado para a realização de parcerias unicamente entre o poder público e OSCIPs, destinando-se à formação de vínculo de cooperação entre as partes para o fomento e execução de projetos, que envolvam aquelas atividades de interesse público previstas no artigo 3º lei 9.790 (BRASIL, 1999b, art. 9º).

Nota-se, entretanto que, embora para firmar termo de parceria a entidade deva estar qualificada como OSCIP, essa qualificação não enseja necessariamente a oficialização de parceria com órgãos públicos nos termos da lei em questão.

Esse processo requer que o órgão estatal manifeste interesse em celebrar a parceria e para isso a lei 9.790/1999 incentiva a escolha dos parceiros por meio de concurso de projetos, pois, ainda que não seja obrigatório, o Conselho da Comunidade Solidária (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 34) argumenta que essa forma de seleção, não prevista na legislação anterior, é “[...] mais democrática, transparente e eficiente.” Por outro lado, a própria OSCIP pode propor a parceria, contudo a decisão final sobre a efetivação do instrumento compete ao órgão estatal que, segundo o decreto 3.100 (BRASIL, 1999a, art. 9º), “[...] verificará o regular funcionamento da organização.” Além disso, outro aspecto inovador, é que antes da assinatura do termo o conselho de política pública da área de atuação do projeto deve ser consultado, sendo que este também participa da comissão de avaliação dos resultados.

Com relação ao projeto a ser desenvolvido, o Conselho da Comunidade Solidária (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 35) esclarece que governo e OSCIP negociam um programa de trabalho que envolve, dentre outros aspectos, objetivos, metas, resultados, indicadores de resultado e mecanismos de desembolso. Portanto, espera-se que esse processo inicial tenha o envolvimento das duas partes sugerindo uma relação que, segundo o *continuum* da colaboração de Austin (2001), se enquadre mais no estágio integrativo do que no

filantrópico. O programa de trabalho será parte integrante do termo de parceria, que também conterà, essencialmente, os itens discriminados no quadro 6.

Quadro 6 – Componentes essenciais do termo de parceria

Componentes	Descrição
Objeto	Pactuação do produto final do termo de parceria, especificando o programa de trabalho proposto pela OSCIP.
Metas, resultados desejados e prazos	Estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma.
Orçamento	Previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis usadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao termo de parceria, a seus diretores, empregados e consultores.
Direitos, responsabilidades e obrigações	Deve conter as ações relativas à OSCIP e ao parceiro público que visem garantir a execução do termo de parceria.
Acompanhamento e avaliação de resultados	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Previsão expressa de critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado; ▪ Os resultados atingidos com a execução do termo de parceria devem ser analisados por comissão de acompanhamento e avaliação, composta de comum acordo entre o órgão parceiro e a OSCIP.
Prestação de contas	Entende-se por prestação de contas a comprovação, perante o órgão estatal parceiro, da correta aplicação dos recursos públicos recebidos e do adimplemento do objeto do termo de parceria, mediante a apresentação dos seguintes documentos: <ul style="list-style-type: none"> ▪ relatório sobre a execução do objeto do termo de parceria, contendo comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados, ▪ demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução; ▪ parecer e relatório de auditoria, nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00; ▪ entrega do extrato da execução física e financeira (cf. modelo estabelecido no Decreto 3.100/1999).
Publicações	Publicação, na imprensa oficial do Município, Estado ou União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a OSCIP, de extrato do termo de parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado estabelecido no Decreto 3.100/1999. A OSCIP também fará publicar regulamento próprio contendo os procedimentos que adotará para a contratação de obras e serviços, bem como para compras com emprego de recursos provenientes do poder público.

Fonte: Elaborado com base na lei 9.790 (BRASIL, 1999b) e decreto 3.100 (BRASIL, 1999a)

Dentre esses componentes destacam-se, para fins de comparação com a legislação anterior, o processo de acompanhamento e avaliação de resultados e a prestação de contas dos recursos públicos repassados.

No entanto, antes de abordar esse assunto, vale observar que a forma de aplicação dos recursos recebidos por termo de parceria é mais flexível em comparação aos convênios. O Conselho da Comunidade Solidária (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 24) esclarece que, no caso do primeiro instrumento, “[...] são legítimas as despesas realizadas com pagamento de pessoal efetivamente envolvido na execução do programa de trabalho, inclusive

encargos trabalhistas e previdenciários”, bem como as despesas relativas à contratação de auditoria independente, quando for o caso, mas, nos convênios, como já visto, há maior rigidez na forma do gasto, especialmente com relação às despesas de custeio.

A lei das OSCIPs, ao tratar das conseqüências decorrentes do uso indevido dos recursos públicos, também prevê, além das punições aplicáveis no caso dos convênios, que são basicamente devolução e multa, a decretação de indisponibilidade dos bens da entidade e o seqüestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possam ter enriquecido ilicitamente ou causado dano ao patrimônio público (BRASIL, 1999b, art. 13; PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 24).

Quanto ao processo de avaliação de desempenho, verifica-se que, no âmbito do termo de parceria, esse deve ser pautado em critérios objetivos, mediante a utilização de indicadores de resultado, além da existência de uma comissão de avaliação e acompanhamento, composta por dois representantes do órgão governamental parceiro, um da OSCIP e um do conselho de política pública, quando houver, para monitoramento da execução do termo de parceria e análise dos resultados alcançados com base nos indicadores previamente estabelecidos no programa de trabalho.

Assim, em termos legais, comparando-se esse instrumento ao convênio, verifica-se uma mudança similar àquela descrita no contrato de gestão. Enquanto no primeiro a ênfase do controle se concentra no alcance de resultados, no segundo, essa prioridade volta-se para a forma de aplicação dos recursos. Afora isso, a previsão de uma comissão para monitorar e avaliar resultados alcançados também é um aspecto inovador da lei 9.790/1999 em relação ao convênio.

Quanto à prestação de contas do termo de parceria, essa deve ser feita diretamente ao órgão parceiro por meio dos documentos descritos no quadro 6 e, se comparada àquela prestação de contas parcial e final relativa ao convênio descrita no item 2.3.3, observa-se que, em termos de documentos exigidos, a primeira, prevista na lei 9.790/1999, é mais simples do que a segunda, referente ao convênio.

É importante ressaltar que, além dessa prestação de contas do termo de parceria ao órgão parceiro, a lei 9.790 prevê a prestação de contas anual da OSCIP que se refere não só ao

projeto desenvolvido com recursos públicos, mas à totalidade das operações da entidade, sendo que essa será composta pelo relatório anual de execução de atividades e demonstrações contábeis, nesse caso “[...] demonstração de resultados do exercício, balanço patrimonial, demonstração das origens e aplicações de recursos e a demonstração das mutações do patrimônio social”⁴ (BRASIL, 1999a, art. 11), que deverão ser auditadas quando a OSCIP receber recursos públicos por meio de termo de parceria em valor maior ou igual a R\$ 600.000,00. De forma geral, essa prestação de contas anual será feita à comunidade em geral através da publicidade desses documentos e, no caso das fundações de direito privado, esta deve continuar sendo enviada ao Ministério Público.

Diante disso, poder-se-ia presumir uma previsão legal de avaliação do desempenho da OSCIP como um todo e dos projetos financiados com recursos públicos, sendo que os principais instrumentos utilizados para esse fim são, no primeiro caso, as demonstrações contábeis e, no segundo, indicadores de resultado. Observa-se, entretanto, que as demonstrações contábeis inserem-se num contexto de prestação de contas à sociedade e, para a lei das OSCIPs, essa é entendida como a comprovação da correta aplicação dos recursos repassados à OSCIP.

Desse modo, para a realização das análises posteriores no que se refere a esse processo de avaliação, é necessário que sejam realizados esclarecimentos e delimitações sobre o tema, com base na literatura abordada nos tópicos seguintes.

Até o momento, os assuntos tratados direcionaram-se ao alcance dos seguintes objetivos específicos: conhecer o perfil das OSCIPs no Brasil contextualizando-as no âmbito do terceiro setor; e analisar o escopo e a concepção da lei 9.790/1999. Nesse processo de análise, procurou-se contrapor as características da mencionada lei com aspectos teóricos que envolvem as entidades do terceiro setor, no que se refere à caracterização, conceituação, delimitação, parcerias e alianças; e também com a legislação anterior, ainda vigente. Com relação a esse último tópico, o Conselho da Comunidade Solidária sumariza as principais diferenças da lei das OSCIP em relação ao quadro legal antecedente, sendo que essas se referem aos seguintes pontos:

⁴ Nota-se que o legislador usou o termo demonstração do resultado do exercício e não demonstração do superávit ou déficit do exercício.

- processo de qualificação (menos oneroso e mais ágil);
- abrangência institucional (reconhecimento de organizações cujas áreas de atuação social não eram contempladas legalmente);
- acesso a recursos públicos (menos burocrático e com maior controle público e social);
- mecanismos de planejamento, avaliação e controle dos projetos que envolvem recursos públicos (gestão estratégica). (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2001, p. 21).

2.4 Avaliação de resultados e desempenhos em entidades do terceiro setor

A avaliação de resultados e desempenhos faz-se necessária tanto em entidades do terceiro setor quanto do primeiro e segundo, entretanto Drucker (1994, p. 79) já advertia que “As instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes – e muitos mais difíceis de se medir e controlar – na instituição sem fins lucrativos do que na empresa.” Essa dificuldade levantada pelo autor se deve a alguns fatores.

Primeiramente, os resultados das referidas organizações são, em sua maioria, intangíveis e de longo prazo, sendo, portanto, difíceis de ser avaliados. Isso pode ser averiguado através do estudo realizado por Ridell *et al.* (1997 *apud* ROCHE, 2000), no qual, após a análise de 240 relatórios de projetos desenvolvidos em 29 países, complementada por 13 estudos de caso, constatou-se que era difícil avaliar com precisão o verdadeiro impacto do trabalho das ONGs (organizações não governamentais), e que havia pouco consenso sobre quais instrumentos e métodos eram os mais apropriados para realizar essa verificação.

Além disso, na empresa existe o lucro ou prejuízo contábil, enquanto nas entidades do terceiro setor esses resultados não são uma medida adequada de desempenho.

Dessa forma, esse tópico tem por objetivo apresentar diretrizes que devem nortear o processo de avaliação de resultados e desempenhos de projetos sociais desenvolvidos com recursos públicos e, conseqüentemente, da OSCIP em sua totalidade.

2.4.1 Avaliação: aspectos iniciais

De modo genérico, a avaliação é um tema presente na vida cotidiana, pois, diante das situações que requerem algum tipo decisão, o ser humano, mesmo que intuitivamente, recolhe

informações, analisa fatos e, muitas vezes, após realizar as ações consideradas oportunas, reflete sobre os erros ou acertos cometidos e, agindo assim, ele estaria avaliando seus atos para ajustar uma conduta posterior.

Como um campo de estudo estabelecido, a avaliação tem passado por um processo de amadurecimento, sendo que Guba e Lincoln (1989 *apud* MARINO, 2003, p. 35-43) propuseram três gerações de desenvolvimento:

- Primeira geração: medição: caracteriza-se como o período (1900 a 1930) em que a avaliação é realizada por meio de testes aplicados em crianças no sistema escolar (como o teste de QI, por exemplo), sendo que esses testes também foram posteriormente utilizados para fins militares e empresariais;
- Segunda geração: descrição: (a partir de 1930 a 1967 aproximadamente) caracteriza-se pela descrição de pontos fracos e fortes em relação a certos objetivos declarados. Desse modo, a medição não era mais reconhecida como avaliação e sim como uma das ferramentas a serem utilizadas para este fim. Nascia a avaliação de programas;
- Terceira geração: julgamento: (a partir de 1967) a avaliação deveria cumprir a função de verificação do que realmente foi realizado em termos de benefícios para o público-alvo do programa, ao invés de avaliar os objetivos que sugeriram o que o programa se propunha a fazer pela população.

Analisando-se esse processo de desenvolvimento, destacam-se inicialmente dois aspectos que devem ser considerados com relação ao tema avaliação: em que contexto ela é inserida e qual o objeto a ser avaliado. Num segundo momento, selecionam-se as técnicas ou instrumentos de avaliação de acordo com os propósitos a que servem, sendo que o uso adequado destes requer um conhecimento de suas limitações e potencialidades (GRONLUND, 1971 *apud* PEREIRA, 2001b, p. 211).

No caso deste trabalho, a avaliação insere-se no contexto das entidades que compõem o terceiro setor e, de forma mais específica, das organizações qualificadas como OSCIP. Nessa esfera, o tema mostra-se extenso e complexo tendo em vista os motivos já expostos. Com relação ao objeto a ser avaliado, é possível se deparar, num primeiro momento, com os projetos sociais desenvolvidos com recursos públicos e, em segunda instância, com a entidade como um todo.

De acordo com o *Joint Committee on Standards for Education Evaluation* (1994 *apud* MARINO, 2003, p. 21-22), os projetos caracterizam-se por atividades que são oferecidas por um período determinado de tempo, distinguindo-se, desse modo, dos programas que englobam atividades que são oferecidas em bases contínuas, quando os projetos são institucionalizados, tornam-se programas. Esse mesmo comitê conceituou avaliação como sendo a:

[...] identificação, esclarecimento e aplicação de critérios, passíveis de serem defendidos publicamente, para determinar o valor (mérito e relevância), qualidade, utilidade, efetividade ou importância de determinado objeto – programa, projeto, material educacional e outros – avaliado em relação aos critérios estabelecidos. (JOINT COMMITTEE ON STANDARDS FOR EDUCATION EVALUATION, 1994 *apud* MARINO, 2003, p. 21).

Essa definição abrange aspectos que diferenciam a avaliação daquele processo assistemático descrito inicialmente, ou seja, devem ser estabelecidos critérios que, segundo Cohen e Franco (2004, p. 72), devem ser objetivos, no sentido de se evitar idéias preconcebidas ou interesses que possam afetar os resultados da avaliação; bem como deve-se considerar a utilização de métodos rigorosos para se chegar a resultados válidos e confiáveis; englobando também informações suficientes, e não necessariamente completas, para que o processo seja viável. Esse ponto também foi enfatizado por Drucker (1994, p. 87) ao dizer que, estando as metas e padrões claramente estabelecidos, a avaliação passa a ser possível.

De forma geral, estabelecidos esses critérios, eles serão aplicados para determinar o valor de determinado objeto e, conforme Pereira (2001b, p. 198), esse valor pode ser entendido num sentido qualitativo (mérito, importância) ou quantitativo (mensuração). O autor ainda distingue a expressão avaliação de mensuração, considerando que “Mensurar um desempenho expressa o sentido quantitativo do termo *avaliação*: refere-se à quantificação de atributos de um objeto, com o intuito de expressá-los numericamente.”

Portanto, a avaliação de projetos e programas sociais pode ser tanto qualitativa quanto quantitativa não se resumindo a uma ou outra abordagem. Além disso, Reis (1999, p. 2) enfatiza que a avaliação deve estar atenta às três etapas de um projeto: planejamento, processo e resultados, assim ela deve ser realizada antes, durante e depois da realização do projeto.

Observa-se ainda que a avaliação não tem um fim em si mesma e não se constitui num processo isolado dentro da organização, devendo integrar-se ao modelo de gestão da instituição como um todo (PEREIRA, 2001b).

O modelo de gestão, segundo Pereira (2001b), constitui-se de um conjunto de crenças e valores sobre a maneira como administrar uma empresa ou entidade, sendo que, desse modelo de gestão, decorre uma série de diretrizes que impactam toda a organização como, por exemplo, os critérios de avaliação de resultados e desempenhos. Vale ressaltar que toda empresa ou entidade, implícita ou explicitamente, possui um modelo de gestão.

Um dos pontos fundamentais no processo de avaliação refere-se à compreensão das suas funções ou do seu papel. Desse modo, entende-se, neste trabalho, que ela deve gerar aprendizagem, sendo utilizada “[...] como meio de melhorar os projetos existentes, aprimorar o conhecimento sobre sua execução e contribuir para seu planejamento futuro, tendo como pano de fundo sua contribuição aos objetivos institucionais.” (REIS, 1999). Pensando na entidade como um todo, Olak (2000, p. 106) esclarece que ela deve ser utilizada para a identificação das áreas onde a instituição está alcançando sucesso e onde precisa melhorar. Marino (1998 *apud* FISCHER *et al.*, 2003, p.6) sumariza esse assunto ao dizer que o papel da avaliação consiste em “[...] construir momentos reflexivos que permitam aos indivíduos a análise da realidade e dos fatos, para daí direcionarem suas ações, aprendendo pela experiência.”

Dentre as diferentes formas de classificar os tipos de avaliação de projetos e programas sociais que uma organização pode desenvolver, Adulis (2002, p. 2) utiliza a seguinte:

- Avaliação ex-ante: ocorre antes da implementação do projeto ou programa, podendo também ser chamada de avaliação de viabilidade;
- Monitoramento: é realizado durante a implementação do projeto ou programa, objetivando a identificação de pontos fortes, deficiências e necessidade de ajustes;
- Avaliação de resultados: é realizada ao final da etapa de execução do projeto, avaliando se as metas previstas foram alcançadas e oferecendo elementos importantes para conhecer a efetividade, eficácia e eficiência do projeto ou programa.
- Avaliação de impacto: é realizada após a conclusão do projeto, analisando os possíveis impactos produzidos por ele em determinadas condições de vida da população.

- Avaliação participativa: pode ser utilizada em qualquer etapa do projeto, incorporando a perspectiva das populações beneficiadas na análise de aspectos e problemas relacionados ao planejamento, execução e resultados do projeto.

A efetividade, eficácia e eficiência, citadas nessa classificação, são três conceitos presentes na avaliação, sendo que, para Cohen e Franco (2004, p. 77), o objetivo desta “[...] é maximizar a eficácia dos programas na obtenção de seus fins e a eficiência na alocação de recursos para a consecução dos mesmos”. Deste modo, para um melhor entendimento da temática em questão, Pereira (2001b, p. 207) esclarece que “A eficácia, [...], refere-se à obtenção dos resultados desejados, enquanto a eficiência refere-se à relação recursos consumidos/produtos gerados”; já a efetividade, segundo Cohen e Franco (2004, p. 104), é a relação existente entre resultados e objetivos. Para Valarelli (1999, p. 5), a efetividade “[...] examina em que medida os resultados do projeto, em termos de benefícios ou mudanças gerados, estão incorporados de modo permanente à realidade da população atingida.”

Outra tipologia utilizada pela *Kellogg Foundation* (KELLOGG FOUNDATION HANDBOOK, 2002 *apud* POGODA *et al.*, 2003, p. 5) classifica a avaliação de projetos em avaliação do contexto, da implementação e de resultados, sendo que essa classificação é similar à anterior, no entanto, mais sintética.

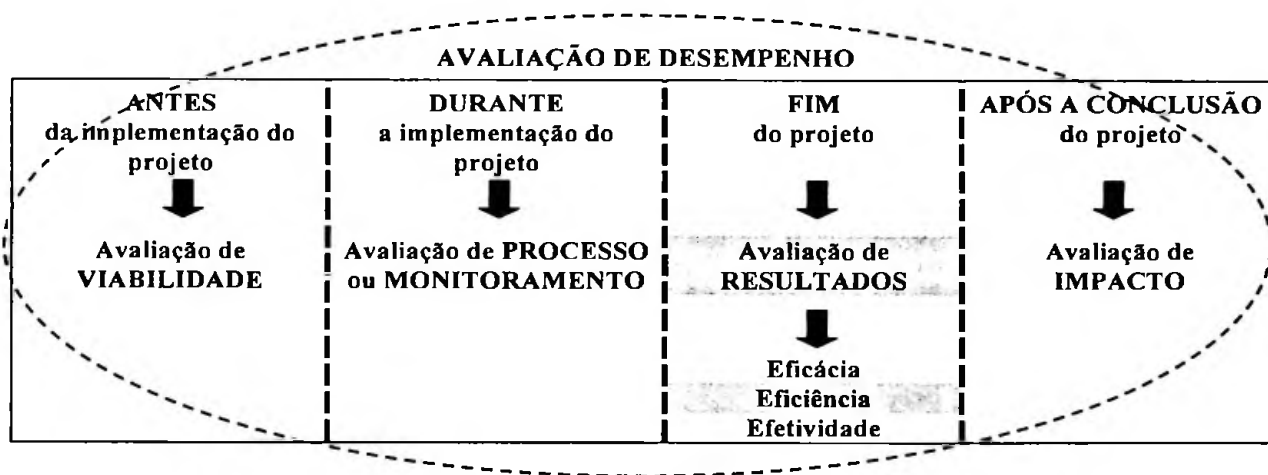
Outras classificações (UWA, 1995 *apud* BUCKMASTER, 1999, p. 4) sugerem que os resultados podem ser diferenciados em:

- resultados iniciais: são aqueles benefícios recebidos pelos participantes do programa imediatamente após sua participação nele;
- resultados intermediários: são aqueles benefícios recebidos pelos participantes dos programas ao longo de aproximadamente 1 ano; e
- resultados a longo-prazo: são aqueles benefícios recebidos pelos participantes do programa somente após 12 meses e por períodos de tempo mais prolongados.

Frente à amplitude do tema avaliação, este trabalho delimita-se ao estudo da avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos com recursos públicos com ênfase na análise da eficiência, entendendo-se ser essa uma faceta de um tema complexo e, portanto, não se tem a pretensão de resumir essa temática a esses aspectos. Apesar disso, o estudo aqui concebido aplica-se tanto a projetos quanto a programas sociais.

Os motivos que levaram a essa delimitação estão presentes na própria lei 9.790/1999, a qual, no âmbito do termo de parceria, como já exposto, prevê a avaliação de desempenho dos projetos, mediante indicadores de resultado e, além disso, as OSCIPs devem observar os “[...] princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência” (BRASIL, 1999b, art. 4º, grifo nosso).

Contudo, para tratar da avaliação de resultados é necessário também abordar a avaliação de desempenhos, expressões utilizadas, muitas vezes, como sinônimas. Não obstante, entende-se, neste trabalho, que, para fins de projetos e programas sociais, a segunda contém a primeira, na medida em que o desempenho engloba o alcance dos resultados como pode ser visualizado na ilustração 2. Ressalta-se, todavia, que não se tem a pretensão de uma análise aprofundada dessa distinção, tendo em vista o escopo deste estudo.



Os tópicos sombreados na ilustração 2 evidenciam a delimitação dos assuntos abordados neste estudo.

2.4.2 Avaliação de resultados e desempenhos

No contexto empresarial, Pereira distingue os conceitos de avaliação de resultados e avaliação de desempenhos para fins de gestão econômica. De acordo com o autor:

Avaliação de resultados, que se refere à avaliação das contribuições dos produtos/serviços gerados pelas diversas atividades empresariais aos resultados da empresa. Nesse tipo de avaliação, o

resultado é sempre associado a um produto/serviço, linhas de produto, setores de mercado, regiões, eventos econômicos ou a algum fator diretamente relacionado com produtos/serviços. [...] Avaliação de desempenhos, que se refere à avaliação dos resultados gerados pelas atividades sob a responsabilidade dos gestores. A associação desses resultados às responsabilidades de seus respectivos gestores permite identificar as suas contribuições e as de suas áreas aos resultados globais. (PEREIRA, 2001b, p. 222-223).

A avaliação de desempenho, nesse caso, está associada à autoridade delegada aos gestores; com isso, eles são responsáveis pelos resultados gerados pelas atividades que estão sob sua responsabilidade.

Um aspecto inicial com relação ao desempenho, válido para as entidades integrantes dos três setores, refere-se ao seu planejamento, sendo que esse começa com a missão que definirá quais são os resultados em cada instituição (DRUCKER, 1994; PEREIRA, 2001b).

Sobre esses resultados nas entidades do terceiro setor, Drucker (1994, p. 80-81; 88) esclarece que não há resultados dentro dessas organizações, somente custos. Assim, esses resultados podem ser definidos como “[...] aqueles benefícios ou mudanças para indivíduos ou comunidades depois de participarem em programas de organizações sem fins lucrativos” (UWA, 1995 *apud* BUCKMASTER, 1999, p. 4). No entanto, olhando para fora dessas instituições, vê-se que estas possuem muitos públicos, portanto, inicialmente, esses precisam ser identificados, bem como os resultados para cada um deles, pois esses aspectos devem ser considerados quando da formulação das metas, de curto e longo prazo, da entidade e do projeto ou programa a ser desenvolvido.

Pereira (2001b, p. 197) ainda ensina que “Avaliar um desempenho significa julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas”, portanto é o estabelecimento de metas e objetivos que viabilizará o processo de avaliação de desempenho.

Além disso, embora dentro dessas instituições sem fins lucrativos estejam os custos e não os resultados, os primeiros precisam estar integrados a esses, na medida em que desempenho também significa “[...] concentrar os recursos disponíveis onde estão os resultados” (DRUCKER, 1994, p. 80). Nesse ponto justifica-se a importância da análise da eficiência no âmbito dos projetos desenvolvidos com recursos públicos, bem como das entidades como um todo.

2.4.3 Instrumentos para avaliação de resultados e desempenhos

Como já abordado, após a definição do contexto e do objeto a ser avaliado, selecionam-se os instrumentos que serão utilizados no processo de avaliação de acordo com os fins a que servem, desta forma diferentes propósitos requerem diferentes instrumentos. Diante disso, Behn (2003, p. 1) enfatiza que não há uma medida de desempenho mágica, apropriada para atender a variados propósitos simultaneamente.

Nesse contexto, Silva *et al.* (2003) estudaram a aplicação do *Balanced Scorecard* em uma OSCIP, localizada no Estado de Sergipe, que havia celebrado termo de parceria com o governo, concluindo que essa ferramenta de medição de desempenho seria uma alternativa ao modelo de avaliação utilizado pela instituição em um dos seus projetos, considerando-se a necessidade de aprimoramento desse processo. Nas palavras dos autores:

O que mais diferencia o modelo utilizado pela organização como o proposto é que não existe dentro da organização uma preocupação em avaliar todas as perspectivas que estão ligadas ao projeto (beneficiários, doadores, aprendizado e crescimento, processos internos e financeiro), mas, apenas de avaliar o que a lei determina, ou seja, a parte física e financeira do projeto. (SILVA *et al.*, 2003, p. 11).

Dentre as medidas utilizadas nesse processo de avaliação de resultados e desempenhos estão os indicadores. Nesse sentido, Tachizawa (2002, p. 208-210) propõe indicadores de gestão, que também denomina de indicadores de desempenho global, e indicadores de qualidade (ou de resultados) e de desempenho, sendo que os de resultado medem o grau de satisfação do cliente em relação a um produto ou serviços, enquanto os de desempenho são índices numéricos estabelecidos sobre as principais causas que afetam determinado indicador de qualidade, portanto “[...] refletem a relação de produtos (serviços)/insumos, ou seja, buscam medir a eficiência de determinado processo ou operação em relação à utilização de um recurso ou insumo específico [...]” (TACHIZAWA, 2002, p. 210).

Por outro lado, Vogt (1999) não faz essa distinção entre os resultados e desempenhos. Para o autor os resultados em entidades sem fins lucrativos podem ser mensurados através de medidas de eficácia, eficiência, satisfação do cliente ou medidas de processo, sendo que essas últimas descrevem o grau em que a organização alcança seus objetivos operacionais.

No âmbito dos projetos sociais, Valarelli (1999, p. 2) define indicadores como “[...] parâmetros qualificados e/ou quantificados que servem para detalhar em que medidas os objetivos de um projeto foram alcançados, dentro de um prazo delimitado de tempo e uma localidade específica.” O autor é oportuno ao esclarecer que esses indicadores são sinalizadores que buscam “[...] expressar algum aspecto da realidade sob uma forma que possamos observá-lo ou mensurá-lo. A primeira decorrência desta afirmação é que eles indicam, mas não são a própria realidade.”

Lima (1998, p. 324) ensina que os contratos de gestão de empresas estatais brasileiras incorporam preocupações com o desempenho da empresa e de seus administradores, sendo que essas preocupações se materializam na forma de:

- Indicadores de desempenhos: físicos-operacionais (quantidades físicas de recursos consumidos e produtos gerados); financeiros (volumes e prazos de recursos financeiros envolvidos nas transações); e econômicos (receitas e custos das atividades).
- Ponderação dos indicadores: de forma a determinar uma “nota”, que objetiva expressar o grau de eficácia empresarial.
- Sistema de Conseqüências: expressam recompensas/punições conforme o alcance de determinados níveis de desempenho.

O referido autor (1998, p. 324-325) ressalta que a principal crítica, nesses casos, “[...] diz respeito ao processo de apuração da ‘nota’, que constitui um indicador formado a partir da ponderação de diversos outros indicadores”, isso devido à arbitrariedade dos pesos atribuídos aos diversos indicadores.

Quanto aos indicadores utilizados, Lima (1998, p. 325-326) esclarece que os físicos-operacionais não indicam por si só o sucesso da empresa, os financeiros não demonstram a contribuição efetiva das atividades para a eficácia empresarial, já os econômicos poderiam constituir medidas válidas de desempenho da empresa, entretanto esses indicadores normalmente “[...] são baseados em demonstrativos contábeis tradicionais, que apresentam uma realidade econômica distorcida por imposições legais ou por critérios inadequados de mensuração do lucro.” Diante disso, o autor sugere a adoção do modelo de gestão econômica.

Ao tratar da mensuração de performance em entidades sem fins lucrativos, Henderson *et al.* (2002) argumentam que o lucro não é uma medida adequada para essas organizações. Os

autores explicam que uma abordagem comumente utilizada refere-se à mensuração da quantia de recursos que a organização gastou nos programas (ligados ao seu propósito) *versus* o que foi gasto com despesas gerais, administrativas, etc. Para muitas instituições, uma alta porcentagem de recursos gastos nos programas em comparação às despesas administrativas é considerado um indicador de performance positivo. Os autores então explicam que, embora esse tipo de mensuração seja útil, ela não indica quão eficazmente uma organização usou seus recursos para atingir seus objetivos. Por exemplo, uma entidade pode gastar 80% de seus recursos num determinado programa, mas ter sido ineficaz no alcance dos seus objetivos. Desse modo, Henderson *et al.* (2002, p. 2-3) elencam alguns critérios para que as medidas de performance sejam úteis, ou seja, uma medida deve ser significativa, vinculada à responsabilidade, aceitável organizacionalmente, focada no cliente, equilibrada, oportuna, possível, viável financeiramente, compatível, comparável e simples.

Aguiar (2004), após analisar diversos estudos voltados à avaliação de desempenho em entidades do terceiro setor, destacou os pontos mais significativos encontrados:

- um sistema de medidas de avaliação de desempenho para ser elaborado precisa considerar a Missão da entidade;
- existe dificuldade para estabelecer medidas de desempenho para ONGs em função da natureza dos serviços que são oferecidos à comunidade;
- a maioria dos estudos realizados se colocam em um plano teórico, demonstrando a necessidade de aplicação prática das propostas de avaliação de desempenho;
- há dificuldades no estabelecimento de um conjunto de medidas de avaliação de desempenho que possa ser útil para qualquer entidade sem fins lucrativos, independentemente de sua principal área de atuação; e
- ao mesmo tempo, é crescente a cobrança, não apenas dos financiadores, mas também da comunidade, no sentido de obter informações acerca do desempenho de entidades que formam o Terceiro Setor (AGUIAR, 2004, p. 109).

Diante desses aspectos, como proceder quando da avaliação de resultados de projetos e programas sociais? Quais diretrizes devem balizar a escolha de indicadores? Existe um número ideal de indicadores?

Tomando por base os autores citados, as respostas a essas perguntas abrangeriam os seguintes aspectos fundamentais:

- A avaliação de resultados deve levar em conta a missão da entidade;
- Precisam ser estabelecidos objetivos e metas para cada programa ou projeto social a ser desenvolvido;

- Os instrumentos que serão utilizados no processo de avaliação devem ser selecionados de acordo com os fins a que servem;
- Assim, em um programa ou projeto social, a escolha dos indicadores, por exemplo, ocorre em função dos aspectos que se deseja avaliar: sua eficácia, eficiência ou efetividade;
- Cada programa ou projeto demanda um conjunto de indicadores próprio abrangendo tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos;
- Um bom conjunto de indicadores não requer, muitas vezes, uma grande quantidade deles, esses podem ser simples, com relação a sua compreensão, e poucos, porém relevantes, sendo viáveis operacional e financeiramente;
- Especialmente no âmbito das parcerias, um conjunto de indicadores é fruto de um processo de diálogo e negociação entre os diferentes sujeitos envolvidos.

Um dos pontos levantados por Aguiar (2004) refere-se à necessidade de aplicação prática das propostas de avaliação de resultados e desempenhos, tendo em vista que a maioria dos estudos se coloca num plano teórico. Assim, buscou-se analisar a aplicabilidade do resultado econômico como um indicador de eficiência de projetos e programas sociais e da entidade como um todo.

No entanto, a análise da importância do resultado econômico para esse processo requer que se discutam alguns aspectos da contabilidade nessas organizações, bem como a necessidade de reconhecimento do serviço voluntário. Além disso, o conceito de custo de oportunidade deve ser explorado, pois é a base para a mensuração do resultado econômico.

2.4.4 A contabilidade nas entidades do terceiro setor brasileiro

De forma geral, as demonstrações contábeis elaboradas e publicadas pelas organizações do terceiro setor brasileiro seguem os moldes usados pelas entidades com fins lucrativos, pois, tanto a contabilidade das empresas (segundo setor) quanto a do terceiro setor, que inclui as OSCIPs, é regulamentada pela lei 6.404 (BRASIL, 1976), enquanto a do Estado (primeiro setor) é disciplinada pela lei 4.320 (BRASIL, 1964).

Entretanto, algumas adaptações na nomenclatura são realizadas inclusive para o atendimento de aspectos normativos como, por exemplo, patrimônio social ao invés de patrimônio líquido, ou, ainda, superávit ou déficit e não lucro ou prejuízo.

É interessante observar que expressões como “superávit e déficit” podem gerar um problema de comunicação. Nesse sentido, Slomski (1999) argumenta que as demonstrações contábeis exigidas pela lei 4.320/1964 estão envoltas por esse problema, visto existir uma assimetria informacional entre o Estado e a sociedade, que não está preparada para compreender certos termos contidos nessas demonstrações, nesse caso o “superávit ou déficit”. Dessa mesma forma, pode existir essa incompatibilidade informacional entre as entidades do terceiro setor e a sociedade pela falta de compreensão dessas expressões.

Considerando as exigências legais, essas organizações sem fins lucrativos estão obrigadas a elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, demonstrações estas complementadas por Notas Explicativas.

Como já discorrido, as OSCIPs, quando da sua prestação de contas anual à comunidade em geral, devem tornar públicas essas demonstrações, bem como o relatório anual de execução de atividades. Assim, entende-se que esses instrumentos poderão ser utilizados pela sociedade para fins de avaliação de resultados e desempenhos dessas entidades. Dessa maneira, seria apropriado questionar se essa contabilidade normativa pode contribuir de forma eficaz para esse processo.

Para que se possa discutir o papel da contabilidade nesse processo de avaliação de resultados, e prestação de contas ao Estado e à comunidade, tornam-se oportunas algumas reflexões sobre as normas e práticas contábeis adotadas pelas entidades do terceiro setor e o entendimento dos conceitos de custo de oportunidade e resultado econômico.

2.4.4.1 Reflexões sobre as normas e práticas contábeis adotadas pelas entidades do terceiro setor

Barragato (2002, p. 15-20) faz uma retomada histórica da contabilidade para organizações sem fins lucrativos nos Estados Unidos, sendo que o conhecimento desse processo propicia algumas reflexões.

O autor relata que, no início do século XX, o *Institute for Government Research* (posteriormente *Brookings Institution*) encarregou Francis Oakey de escrever sobre os princípios contábeis e relatórios governamentais. Seu relatório, emitido em 1921 (mais comumente conhecido como o Relatório de Oakey), levou a fundação ao desenvolvimento da contabilidade por fundos.

Embora o relatório de Oakey tenha focado primeiramente a contabilidade por fundos para unidades governamentais, muitos dos seus comentários e sugestões foram aplicados ao terceiro setor, particularmente àqueles que se referem ao uso dos fundos e ao controle fiscal.

Comitês do *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA e da *American Accounting Association* - AAA estenderam os trabalhos de Oakey e emitiram orientações sobre a aplicação dos princípios da contabilidade por fundos no terceiro setor. Entretanto, eles mantiveram os *generally accepted accounting principles* (GAAP), na sua totalidade, aplicados às organizações sem fins lucrativos.

Nesse contexto, Barragato (2002, p.17-18) esclarece que o *Accounting Research Bulletin* nº 43 em seu capítulo 1, parte 5 (1953), discutiu a aplicabilidade dos GAAP para empresas e entidades sem fins lucrativos, reconhecendo que o comitê não estava direcionando sua atenção aos problemas ou procedimentos contábeis dessas últimas organizações, pois, de forma geral, suas opiniões e recomendações eram dirigidas essencialmente às entidades com fins lucrativos.

Desta forma, estudos foram realizados visando diminuir essa lacuna existente entre a contabilidade de organizações com e sem fins lucrativos. Nesse sentido, Barragato (2002, p.18) cita os trabalhos da AAA, sendo que um deles consistiu num abrangente relatório emitido em 1971 pelo seu comitê sobre práticas de contabilidade de entidades sem fins lucrativos, o qual avaliava os méritos das práticas contábeis existentes e fazia sugestões quanto à forma e conteúdo dos relatórios contábeis como, por exemplo, a recomendação de que o regime de competência deveria ser considerado um princípio contábil para a preparação das demonstrações contábeis e aspectos relacionados à contabilidade por fundos.

Durante os anos 70, o AICPA emitiu a SOP 78-10 - *Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations* - bem como duas orientações dirigidas a

colégios, universidades e organizações voltadas à assistência social e à saúde voluntária. Essas publicações, segundo Barragato (2002, p. 18), forneceram orientações úteis em muitas áreas e foram um primeiro passo na unificação de princípios contábeis de entidades sem fins lucrativos.

Em março de 1986, o *Financial Accounting Standard Board* - FASB adicionou três itens na agenda sobre entidades sem fins lucrativos: 1) reconhecimento da depreciação por organizações sem fins lucrativos; 2) contabilidade para contribuições; e 3) evidenciação das informações nas demonstrações financeiras. Em 1987, a questão da depreciação foi tratada no *Statement of Financial Accounting Standard* - SFAS nº 93 e, em 1993, a contabilidade para contribuições e as demonstrações financeiras para organizações sem fins lucrativos foram tratadas nos SFAS nº 116 e SFAS nº 117, respectivamente.

A partir dessa construção histórica feita por Barragato (2002, p. 15-20), é possível verificar que a contabilidade para entidades do terceiro setor necessita de regulamentação própria e que atenda às suas peculiaridades. No entanto, isso não significa que os procedimentos adotados por entidades do primeiro e segundo setor não devam ser norteadores desse processo, todavia inconsistências surgirão na medida em que esses procedimentos são aplicados na sua totalidade às organizações sem fins lucrativos.

Como visto, a contabilidade para essas entidades nos Estados Unidos sofreu influência tanto da contabilidade governamental quanto da contabilidade de entidades com fins lucrativos, entretanto estudos foram realizados para minimizar os problemas decorrentes da aplicação indistinta de conceitos e procedimentos. Além disso, essas dificuldades não estão completamente solucionadas, pois esse é um percurso lento e complexo.

No Brasil, a contabilidade normativa no terceiro setor é inteiramente influenciada pelas práticas e normas contábeis de empresas, com algumas adaptações, como já abordado, diferentemente do processo descrito para o setor sem fins lucrativos norte-americano. Possíveis explicações para isso podem decorrer do fato de que a contabilidade governamental neste país difere da norte-americana, como elucida Iudícibus ao tratar sobre a teoria do fundo:

Esta teoria tem obtido, nos Estados Unidos, bastante êxito na contabilidade de entidades governamentais e não lucrativas. Entre nós, sua aplicação poderia ser notada em universidades e em outras entidades do gênero, em que os fundos são ligados a ativos específicos, e vice-versa. Por

outro lado, nossa contabilidade governamental adota uma sistemática completamente diferente da norte-americana. De certo ponto de vista, é muito mais ambiciosa, embora a forma usualmente colocada em prática (principalmente quanto às avaliações) deixe muito a desejar. (IUDÍCIBUS, 2004, p. 187-188).

Assim, Iudícibus (2004, p. 189), seguindo a tendência internacional, recomenda o estudo da contabilidade por fundos tanto pelas instituições sem fins lucrativos quanto pelas entidades governamentais de administração direta do Brasil.

Olak (1996) estudou a contabilidade por fundos como um sistema alternativo de contabilidade aplicado às entidades do terceiro setor no Brasil. Para o autor, a contabilidade por fundos é “[...] um sistema contábil idêntico ao das empresas, com um elenco próprio de contas, possuindo ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas/ganhos e despesas/perdas, só que para cada Fundo.” (OLAK, 1996, p. 165). Por conseguinte, essa definição requer a compreensão do que é um fundo - o referido autor também explica que essa expressão “[...] é comumente empregada para designar a concentração de recursos de várias procedências para a consecução de determinado fim.” (OLAK, 1996, p. 150).

Dessa forma, pensando em termos de projetos ou programas desenvolvidos com recursos públicos em parceria com órgãos governamentais, poder-se-ia ter um fundo para cada projeto e, portanto, uma contabilidade específica para cada um desses fundos.

Por outro lado, Ives (1985) afirma que a força que norteia toda a atividade governamental é o orçamento. Desse modo, Carvalho (2004, p. 24-25), ao analisar algumas funções do orçamento público apontadas pela *Governmental Accounting Standard Board* - GASB, ou seja, o orçamento como expressão de política pública, como planejamento financeiro e como forma de controle, esclarece que essas funções afetam os objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental, pois da mesma forma que ocorre com as entidades do terceiro setor, o lucro não é um indicador de sucesso para essas organizações como para o segundo setor, e isso faz com que as referidas demonstrações “[...] objetivem mostrar outros indicadores de sucesso, ou em extremos, que precisem adequar-se, diferenciando-se em sentido e significado das demonstrações contábeis do setor privado com relação a evidenciar resultados.” (CARVALHO, 2004, p. 24). Frente a isso, uma das faces da contabilidade governamental no Brasil é a própria execução orçamentária.

Nesse âmbito, é importante lembrar que as OSCIPs devem publicar, na imprensa oficial da área de abrangência do projeto, o extrato de relatório de execução física e financeira do termo de parceria, conforme modelo previsto no anexo II do decreto 3.100 (BRASIL, 1999a). Nesse relatório constam os objetivos do projeto, os resultados alcançados e os custos de implementação por categorias de despesas com a comparação entre o valor previsto, realizado e a diferença. Através desse relatório, é possível verificar a importância do orçamento como forma de controle dos projetos desenvolvidos em parceria com órgão de governo.

Olak, no seu estudo sobre a contabilidade de entidades sem fins lucrativos, discutiu o modelo proposto por Freeman e Shoulders (1993 *apud* OLAK, 1996, p. 192-193) da Demonstração das Atividades do Exercício para as organizações de assistência social como alternativa à Demonstração de Superávit ou Déficit prevista na legislação brasileira. É interessante observar que, no referido modelo, as despesas dividem-se em: programas de serviços e suporte de serviços. As primeiras se relacionam diretamente com a missão da organização e podem ser classificadas por funções que mais claramente identifiquem cada programa, já as segundas incluem despesas gerais e administrativas.

Fazendo um paralelo com a contabilidade governamental brasileira, vale ressaltar que, nessa contabilidade, “[...] as ações dos governos serão identificadas em termos de função e subfunção, programas, projetos, atividades e operações especiais [...]” (SLOMSKI, 2003, p. 313). Desse modo, é possível identificar, através de seus relatórios contábeis, quanto o governo investiu em assistência social, saúde, educação, cultura, etc., bem como os gastos com a administração, entre outros.

A atuação do terceiro setor gera economia para o governo, como será visto no tópico 2.4.6.3 na discussão sobre a metodologia do *Social Return on Investment* (SROI), logo, se fosse possível identificar as despesas dessas entidades por programas e projetos desenvolvidos, permitindo ainda classificá-las em termos de função e subfunção de governo, como ocorre no primeiro setor, seria possível conhecer os valores despendidos por essas organizações em funções governamentais.

Por outro lado, Martins, ao discutir sobre o melhor formato da Demonstração das Atividades do Exercício nas entidades do terceiro setor, enfatiza que:

[...] o principal é que as classificações devem ser feitas não a partir de um modelo básico obrigatório, mas sim a partir das necessidades de informações de quem administra a entidade. [...] Assim, o principal ponto consiste em detectar: quem são os usuários e que tipo de informações eles precisam. (MARTINS, 1983, p. 136).

Tendo em vista as afinidades existentes entre as entidades do primeiro e segundo setor principalmente com relação à finalidade não lucrativa, entende-se que os objetivos das demonstrações contábeis dessas organizações também possuem similaridades.

Nesse contexto, Slomski (2005, p. 36-37) entende que as entidades públicas não governamentais devem manter um sistema de contabilidade orçamentária nos moldes da contabilidade pública governamental, no entanto sem os rigores da lei 4.320/1964, da lei da responsabilidade fiscal e/ou lei de licitações, para a evidenciação dos “[...] atos praticados pela diretoria executiva e, ainda, para que a sociedade civil saiba claramente em que função de governo a entidade pública não governamental está consumindo os recursos por ela doados.”

No Brasil, as normas e práticas contábeis voltadas às organizações do terceiro setor estão num estágio inicial de desenvolvimento. Isso pode ser verificado, por exemplo, através do estudo realizado por Alves *et al.* (2004) que, ao comparar a posição dos US-GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*), IASB (*International Accounting Standard Board*), e CFC (Conselho Federal de Contabilidade) quanto aos critérios de reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nessas entidades, identificou falta de uniformidade entre essas normatizações, especialmente com relação às normas do CFC que, ao tratar dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, aborda o reconhecimento das referidas receitas pelo regime de caixa, enquanto as normas norte-americanas e internacionais zelam pelo regime de competência, tratando também das restrições ou condições vinculadas às contribuições ou subvenções.

Com base nessas reflexões, entende-se, neste trabalho, que a contabilidade nesse setor necessita de legislação própria que contemple suas especificidades, além disso, esse processo de desenvolvimento não deve ser norteado apenas pelas normas e procedimentos contábeis aplicados às entidades com fins lucrativos, mas também por aqueles que envolvem as organizações governamentais e deve considerar tanto a experiência nacional quanto a internacional.

2.4.5 Custo de oportunidade

Não há como falar em avaliação de resultados sem que se aborde o conceito de custo de oportunidade. Todavia, ocorre que, mesmo estando a par de sua relevância, a contabilidade societária ainda não o considera em seus registros.

Ao abordar o conceito de custo de oportunidade, Martins (2000) ensina que este é um dos conceitos mais relevantes na economia e nas decisões, enfatizando ainda que o não uso do custo de oportunidade e a não consideração dos efeitos da inflação pelos contadores, constituem-se em falhas imperdoáveis, pois a contabilidade só irá medir bem o lucro quando introduzir de forma completa os efeitos desses dois fatores.

Mas o que seria este conceito? Pode-se dizer que ele é utilizado diariamente quando escolhas são feitas e, portanto, alternativas desprezadas juntamente com os benefícios que poderiam proporcionar.

De acordo com Burch e Henry (1974 *apud* BEUREN, 1993, p. 1), o conceito de custo de oportunidade originou-se com Frederich Von Wieser e foi aplicado na determinação do valor dos fatores de produção e definido como “a renda líquida gerada pelo fator em seu melhor uso alternativo”.

Pela expressão “em seu melhor uso alternativo” subentende-se a existência de pelo menos duas alternativas viáveis, mas não simultaneamente exequíveis, logo “[...] o custo de oportunidade da alternativa escolhida é o custo da alternativa abandonada [...]” (BEUREN, 1993, p. 2).

Nessa escolha de alternativas, não se pode desconsiderar a questão do risco inerente a cada uma delas, para que as diversas opções sejam comparáveis.

Ao tratar da mensuração do resultado econômico nas entidades públicas, Slomski (1996, p. 58) utilizou-se do custo de oportunidade e o definiu como “[...] o menor preço de mercado à vista atribuído ao serviço prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público” (grifo nosso). Assim,

para que as alternativas (neste caso, o serviço prestado) sejam comparáveis, deve-se considerar a similaridade da qualidade, oportunidade e tempestividade.

Desse mesmo modo, neste estudo, será utilizado o conceito de custo de oportunidade como o menor preço dos serviços equivalentes àqueles prestados pelas organizações do terceiro setor praticados pelo mercado, ou seja, esse preço será definido pelas entidades com fins lucrativos.

Como visto, para a mensuração do desempenho dessas entidades é imprescindível o uso do custo de oportunidade e este conceito é a base para mensuração do resultado econômico gerado por essas organizações.

2.4.6 O resultado econômico como um indicador de eficiência nas entidades do terceiro setor

Hoje, pelo sistema internacional de medidas, usa-se o metro para se medir o comprimento, o quilograma para a massa, o newton para a força e assim sucessivamente.

No mundo empresarial, usa-se o lucro como unidade de medida do desempenho do empreendimento.

No âmbito do terceiro setor, Olak (1996, p. 25) disserta que embora o lucro não seja a razão de ser dessas entidades, ele é um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais.

Todavia, não há como se falar em lucro contábil sem abordar a questão das receitas e despesas que o compõem.

No caso específico das entidades do terceiro setor, Olak e Nascimento (2000, p. 1) ensinam que a contabilidade ainda não consegue explicar alguns fenômenos que ocorrem no patrimônio e nos resultados dessas instituições. Um deles é “[...] a mensuração e o reconhecimento das receitas que, diferentemente do que ocorre nas empresas, não guardam proporção direta com o volume de serviços prestados, principalmente em função do trabalho voluntário e das doações e subvenções recebidas [...]”

Portanto, as receitas de subvenções e doações podem ser excessivamente maiores ou menores que a quantidade de serviços prestados. Olak (2000, p. 151) entende que essas receitas nas entidades sem fins lucrativos “[...] devem refletir obrigatoriamente, para fins de avaliação do desempenho institucional, o que acontece no sistema físico-operacional, em cada atividade por elas desenvolvida.”

Além disso, como já visto, para que o lucro contábil mensure adequadamente o desempenho das empresas, torna-se imprescindível que ele englobe alguns conceitos como o do custo de oportunidade.

Assim, poder-se-ia falar no lucro sob o aspecto econômico, pois, na verdade, o próprio conceito de lucro contábil tem suas raízes filosóficas nos conceitos econômicos de lucro, capital e manutenção de capital.

A contabilidade normativa não utiliza o conceito de resultado econômico, no entanto ele contempla essas variáveis econômicas, validadas pelo mercado, que são muito úteis e importantes para a avaliação do desempenho da organização.

Frente a isso, o que seria esse lucro sob o enfoque econômico? Ou ainda o Resultado Econômico?

Nas entidades com fins lucrativos (empresas em geral), o resultado econômico “[...] corresponde, por definição, à variação patrimonial em determinado período, mensurada com base em conceitos econômicos” (OLAK, 2000, p. 203). Além disso, Pereira (2000, p. 111) ensina que essa variação deve ser “[...] ajustada por eventuais aumentos ou redução de capital e distribuição de dividendos, descontando-se, ainda, a remuneração do capital investido.”

Entretanto, por se tratar de entidades sem fins lucrativos, o resultado econômico será aquele definido por Slomski (1996, p. 37) como a diferença entre a receita econômica e os custos diretos e indiretos incorridos. Neste caso, a receita econômica será o produto da “[...] multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ele tenha efetivamente executado [...]” (SLOMSKI, 1996, p. 57).

Ao discutir a questão da avaliação do desempenho nessas organizações, Drucker (1994, p. 102) também lembra que “[...] os resultados de uma instituição sem fins lucrativos estão sempre fora da organização, não dentro dela.”

Dessa forma, Olak (2000, p. 12) acredita que a mensuração do resultado econômico nas entidades do terceiro setor contribuirá para a evidenciação eficaz do valor social produzido por essas entidades.

De modo geral, a própria sobrevivência dessas organizações poderia ser uma medida de longo prazo da sua eficácia, no entanto, por motivos de praticidade, deve-se usar uma outra medida que mostre, a curto e médio prazo, a probabilidade de continuidade dessas entidades, deste modo o melhor indicador dessa eficácia, consoante Catelli (2001), é o resultado econômico por elas produzido.

Entretanto, segundo Slomski (1999, p. 33), esse seria “[...] o melhor indicador da eficácia na empresa privada [...] Na entidade pública, pode-se dizer que o Resultado Econômico, medido pela Demonstração do Resultado Econômico, é o melhor indicador da eficiência dos custos de agenciamento e da eficácia da gestão do Estado.”

Assim, também para as entidades do terceiro setor, o resultado econômico apurado nos moldes deste trabalho será um indicador da eficiência dessas entidades, considerando-se que essa se refere ao processo de produção dos resultados desejados com uma utilização mínima de recursos.

Estes conceitos foram a base do modelo conceitual proposto por Slomski (1996, p. 60) para a mensuração e demonstração do resultado econômico gerado pela prestação de serviços públicos. A forma apresentada pelo autor para o alcance do citado objetivo é reproduzida no quadro a seguir:

Quadro 7: Demonstração do resultado econômico – modelo proposto por Slomski

(+) Receita Econômica
(-) Custo dos Serviços Prestados
(=) Margem Bruta
(-) Depreciações
(-) Custos Indiretos Identificáveis ao Serviço
(=) Resultado Econômico

Fonte: Slomski (1996, p. 60)

Além desses fatores, não se pode desconsiderar, para fins de avaliação de resultados e desempenhos das entidades em questão, o serviço voluntário e as despesas incorridas, porém assumidas por terceiros (beneficência).

2.4.6.1 O serviço voluntário

O voluntariado atua de maneira expressiva no terceiro setor contribuindo para a consecução dos fins sociais propostos por essas organizações.

Handy (1990 *apud* MILANI FILHO *et al.*, 2003, p. 6) aborda três grandes tipos de bases contratuais entre qualquer organização e os seus integrantes:

- a) **Coercitiva**, que pode ser exemplificada pelas forças armadas;
- b) **Calculista**, no caso do trabalhador assalariado; e a
- c) **Cooperativa**, exemplificada pelo trabalhador voluntário que doa seu tempo e serviço, sem perspectiva de remuneração ou privilégios.

O voluntário é também definido pelo Programa Voluntários (1999 *apud* FISCHER; FALCONER, 2001, p. 16) como “[...] o cidadão que, motivado pelos valores de participação e solidariedade, doa seu tempo, trabalho e talento, de maneira espontânea e não remunerada, para causas de interesse social e comunitário.”

Na legislação brasileira, o serviço voluntário é regulamentado pela lei 9.608 (BRASIL, 1998a), considerando-o como “a atividade não remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive, mutualidade.”

Em trabalho desenvolvido por Milani Filho *et al.* (2003), verificou-se que o serviço voluntário representa 45,1% do total da mão-de-obra utilizada para a manutenção das atividades das organizações filantrópicas do Brasil situadas no município de São Paulo, e que têm atuação na área de assistência social. Isto representa um valor mensal estimado por entidade de R\$ 36,3 mil, o equivalente a R\$ 10,4 milhões para todas as 286 organizações registradas, detentoras do

Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, portanto anualmente este valor está em torno de R\$ 124,7 milhões.

Essa pesquisa confirma a importância do serviço voluntário que, apesar de expressivo nas organizações do terceiro setor, não é reconhecido pela contabilidade, comprometendo assim a evidenciação dos resultados e desempenhos da instituição e dos seus programas ou projetos desenvolvidos.

O esforço voluntário contribuiu para a prestação dos serviços à sociedade (receita econômica), por isso deve ser reconhecido, independente do seu pagamento.

Sob esta ótica, Olak (2000, p. 157) enfatiza que, se os prestadores destes serviços “[...] não ‘abrissem mão’ desses valores, a entidade teria que pagá-los a preço de mercado.”

Logo, para fins da mensuração do resultado econômico, o serviço voluntário e as despesas incorridas, porém assumidas por terceiros (beneficência), podem ser reconhecidos utilizando-se o critério já abordado por Olak (2000, p. 157), ou seja, como não houve e não haverá, em momento algum, desembolso de caixa, esses custos e despesas serão valorados pelo menor preço de mercado na condição à vista. Deste modo, também são utilizados conceitos econômicos para o reconhecimento dessas despesas.

Frente a isso, para fins deste estudo, serão utilizados os modelos conceituais da Demonstração do Resultado Econômico propostos por Slomski (1996) e Olak (2000).

De acordo com esses modelos, o resultado econômico será mensurado pela diferença entre a receita econômica e os custos e despesas incorridos. No entanto, tomando-se por base o modelo de Olak (2000, p. 156), reproduzido no quadro 8, esses custos e despesas serão divididos em dois grupos:

- aqueles valorados a custos históricos, que representam, efetivamente, desembolsos de caixa, afetando, assim, o patrimônio social da entidade; e
- os valorados a preços correntes de mercado, que englobarão o serviço voluntário e outras despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência. Como já enfatizado, esses custos e despesas também correspondem aos recursos consumidos no processo de geração da receita econômica, assim como os valorados a custos históricos. Entretanto,

como não houve e não haverá desembolsos de caixa, são valorados pelo menor preço de mercado na condição à vista, segundo o conceito de custo de oportunidade.

Quadro 8: Demonstração do resultado econômico – modelo proposto por Olak

Receita Operacional
Serviços Prestados (Receita Econômica)
Custos e Despesas, segregados em:
(I) Valorados a Custo Histórico (desembolso passado, presente ou futuro)
Operacionais (diversas)
Depreciação
(II) Valorados a Preços Correntes de Mercado (não há desembolso por parte da entidade)
Resultado Econômico

Fonte: Olak (2000, p. 156)

2.4.6.2 Aplicação do resultado econômico em entidade do terceiro setor

Buscando aplicar os conceitos aqui desenvolvidos, foi realizada uma pesquisa empírica junto a uma organização do terceiro setor: o Grupo Primavera – GP (nome real), na qual se procurou mensurar e demonstrar o resultado econômico gerado por essa instituição no ano de 2003.

Essa entidade sem fins lucrativos foi fundada em abril de 1981, sob a forma legal de associação, e está sediada no Jardim São Marcos, periferia de Campinas, Estado de São Paulo. Tem como objetivo desenvolver as potencialidades sociais e familiares em meninas adolescentes carentes dos bairros da região dos Amarais (o que inclui o Jardim São Marcos) através de trabalhos realizados no âmbito da educação complementar; sua missão é “Formando as mulheres do amanhã.”

Em 2003, o Grupo contou com o trabalho de 20 voluntários, além do seu quadro de 38 funcionários remunerados.

Os dados necessários para o desenvolvimento desta pesquisa foram assim divididos:

- a) **Dados físicos:** Atividades desenvolvidas em 2003 (serviços prestados), número de atendimentos efetuados e participação do voluntariado na entidade (número de horas);
- b) **Dados financeiros:** Demonstrações Contábeis da entidade, auditadas pela PricewaterhouseCoopers, e menor preço de mercado para as atividades desenvolvidas e para o trabalho voluntário.

Os dados físicos foram levantados junto ao Grupo Primavera no período de agosto a novembro de 2004. As atividades e o número de atendimentos efetuados foram identificados no âmbito dos programas desenvolvidos pela instituição, sendo eles:

▪ **Programa Empreendedorismo Fazendo a Diferença (EFD):**

Objetivo: Desenvolver competências para uma inserção digna e uma conduta participativa na sociedade.

Atividades: Aulas de arte e cultura (ex: música e teatro); comunicação e expressão; bordado e computação.

Público-alvo (2003): 201 adolescentes do sexo feminino, dos 11 aos 14 anos de idade, residentes na região dos Amarais.

Duração: 4 anos.

Prêmio: Contemplado em 2001 pelo Prêmio Itaú/Unicef como um dos melhores programas de educação complementar do Brasil.

▪ **Programa Jovens Empreendedoras no Mundo do Trabalho (JEMT):**

Objetivo: Oferecer um processo de qualificação profissional, visando à abordagem de fatores comportamentais decisivos para garantir a empregabilidade das jovens.

Atividades: Curso de formação técnica: práticas administrativas e de escritório; e experiências de trabalho das jovens em empresas da região, na função de menor aprendiz, conforme lei federal 10.097, com acompanhamento e orientação.

Público-alvo (2003): 201 adolescentes do sexo feminino, acima dos 14 anos de idade, que já tenham passado pelo programa anterior (EFD).

Duração: 3 anos (2 anos como *trainees* em locais de trabalho).

▪ **Programa Preparando Adolescentes para Colégios Técnicos (Pacto)**

Objetivo: Preparar adolescentes para o ingresso em colégios técnicos estaduais dando oportunidade aos jovens menos favorecidos de concorrerem igualmente às vagas.

Atividades: Cursinho preparatório para colégio técnico.

Público-alvo (2003): 20 jovens de ambos os sexos, indicados pelas 5 escolas públicas da região dos Amarais, selecionados por meio de provas e critérios definidos pelo Grupo Primavera.

Duração: 18 meses.

Em todos os programas, os alunos recebem refeições, atendimento psicopedagógico e psicológico, sendo que, nos dois primeiros, as adolescentes também recebem uniformes.

Os dados financeiros foram obtidos a partir da Demonstração de Superávit ou Déficit da entidade, auditada pela PricewaterhouseCoopers, e os preços de mercado para as atividades desenvolvidas (serviços prestados) foram cotados nos dias 1 e 2 de dezembro de 2004, junto a empresas (com fins lucrativos) e profissionais de Campinas, São Paulo, que prestavam serviços similares àqueles oferecidos pelo Grupo Primavera.

O atendimento psicopedagógico e psicológico foi precificado tomando-se por base o limite inferior da Tabela Referencial de Honorários do Conselho Regional de Psicólogos de São Paulo, consultada em dezembro de 2004.

O serviço voluntário foi valorado a partir dos salários e encargos pagos a funcionários remunerados do Grupo Primavera que ocupavam funções similares àquelas desenvolvidas pelos voluntários em dezembro de 2003.

Ainda com relação aos dados financeiros, constatou-se que o Grupo é beneficiado pelo não pagamento do serviço de auditoria efetuado pela PricewaterhouseCoopers, pois a empresa abriu mão desse valor, embora o mensure em contrato. O Grupo Primavera também é favorecido com a isenção da cota patronal do INSS, sendo que esse valor é mensurado e controlado pela entidade. Assim, esses dois valores foram considerados na mensuração do resultado econômico como despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência.

Nesse processo de aplicabilidade do instrumento proposto como indicador da eficiência da entidade e dos programas por ela desenvolvidos, ressaltam-se as limitações encontradas, sendo elas:

- Para a mensuração do resultado econômico, foram utilizadas as principais atividades desenvolvidas pelo Grupo Primavera, ou seja, aquelas diretamente relacionadas com a educação complementar dos adolescentes. Desta maneira, outros projetos como: Recicla na Escola, Música na Escola, Família Presente e Empreendedorismo em Rede não foram considerados para fins deste estudo, por terem um pequeno impacto no resultado econômico se comparado àquele gerado pelos programas.
- Além da isenção da cota patronal do INSS, o Grupo ainda é isento ao pagamento do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, no entanto, com relação aos

impostos, esse estudo restringiu-se àqueles benefícios que haviam sido mensurados pela entidade.

- Como na Demonstração do Resultado Econômico são considerados custos e despesas valorados a custos históricos, seria necessário que esses custos fossem extraídos de Demonstrações Contábeis apresentadas em moeda de poder aquisitivo constante, o que não ocorreu, pois as Demonstrações Contábeis do Grupo Primavera não são apresentadas dessa forma.
- O desempenho do Grupo, medido pelo resultado econômico, não engloba a mensuração de atividades como a colocação das meninas no mercado de trabalho ou, ainda, uma reafirmação da auto-estima delas. Em 2003, 5 adolescentes foram colocadas no mercado de trabalho, 3 foram encaminhadas para a Fundação Bradesco e 8 para estágio remunerado. Essas atividades, embora reconhecidamente relevantes, não são mensuráveis a preço de mercado.

Como já abordado, o resultado econômico, conforme definido neste estudo, é a diferença entre a receita econômica e os custos e despesas incorridos. Esses custos e despesas serão divididos em dois grupos: aqueles valorados a custos históricos e os valorados a preços correntes de mercado, que incluirão o serviço voluntário e outras despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência.

Assim, os custos e despesas valorados a custo histórico foram extraídos da Demonstração do Superávit ou Déficit publicada pela entidade, reproduzida na tabela 2.

Tabela 2 - Demonstração do superávit ou déficit do GP

GRUPO PRIMAVERA CNPJ 67.995.969/0001-10 DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2003 Em reais	
Receitas das atividades assistenciais	959.050
Doações de pessoas físicas e jurídicas	497.173
Doações por fornecimento de artesanatos	308.229
Contribuições e comissões recebidas da FEAC	75.958
Subvenções municipais para custeio	77.690
Despesas das atividades assistenciais	(1.088.193)
Despesas com materiais para a confecção de artesanatos e despesas gerais e administrativas	(580.870)
Salários e encargos sociais	(318.890)
Serviços prestados por terceiros com treinamento e formação	(135.376)
Depreciação	(53.057)
Resultado operacional antes do resultado financeiro	(129.143)
Resultado financeiro	3.869
Receitas financeiras	13.648
Despesas financeiras	(9.779)
Superávit (déficit) do exercício	(125.274)

Fonte: Demonstrações Contábeis auditadas publicadas pelo Grupo Primavera

Nota-se, pela tabela 2, que o resultado gerado pela entidade em 2003, nos moldes da contabilidade societária, foi deficitário. Isto significa que as receitas da entidade foram menores que as suas despesas em R\$ 125.274,00. Conseqüentemente, o patrimônio social do Grupo foi diminuído nesse mesmo montante.

Para o cálculo da receita econômica do ano de 2003, foi utilizado o conceito do custo de oportunidade, ou seja, a comunidade utilizou-se dos serviços prestados pelo Grupo Primavera, não tendo, assim, que pagar por eles no mercado.

Na tabela 3, são demonstrados os serviços efetivamente prestados pelo Grupo, no âmbito dos programas, e os preços correntes de mercado, praticados por empresas que prestam os mesmos serviços com a mesma qualidade. Assim, a receita econômica resulta da multiplicação do número de atendimentos por esse menor valor de mercado para um serviço similar.

Tabela 3 - Cálculo da receita econômica do ano de 2003 do GP

Atividades Desenvolvidas por Programas (Serviços prestados pela entidade)	Nº de Atendimentos	Unidade	Menor valor de mercado em R\$	Total em R\$
Empreendedorismo Fazendo a Diferença				
Aula de arte e cultura	19.899	horas/aula	14,30	284.556
Aula de comunicação e expressão	19.899	horas/aula	11,25	223.864
Aula de bordado	19.899	horas/aula	8,08	160.784
Aula de computação	7.029	horas/aula	15,26	107.263
Café da manhã ou lanche da tarde	22.242	refeição	2,25	50.044
Almoço	22.242	refeição	7,10	157.918
Jovens Empreendedoras no Mundo do Trabalho				
Curso de formação técnica: Práticas adm. e de escritório	8.000	horas/aula	5,64	45.120
Café da manhã ou lanche da tarde	2.640	refeição	2,25	5.940
Almoço	2.640	refeição	7,10	18.744
Preparando Adolescentes p/ Colégios Técnicos				
Cursinho preparatório para colégio técnico	64.800	horas/aula	2,25	145.800
Lanche noturno	11.260	refeição	2,25	25.335
Atendimento Psicopedagógico	132	horas	48,21	6.364
Atendimento Psicológico	198	horas	59,45	11.771
Uniformes	221	meninas	55,98	12.372
Total da Receita Econômica do ano de 2003				1.255.875

Os serviços prestados gratuitamente à entidade, mediante termo de adesão, envolvem profissionais do setor administrativo, promoção, educadoras e nutricionista.

Na tabela 4 discrimina-se o número desses voluntários, as horas totais trabalhadas e o menor valor de mercado para esses serviços. Como já descrito, há parâmetros, na própria entidade, que permitem avaliar adequadamente a “economia” que a entidade está obtendo por não remunerar esses profissionais.

Tabela 4 - Mensuração do serviço voluntário prestado ao GP em 2003

Ocupação	Nº de voluntários	Horas Totais	Menor valor de mercado em R\$ (valor/hora + encargos)	Total em R\$
Educadora	12	2.541	12,72	32.322
Nutricionista	1	208	5,33	1.109
Administrativo	5	5.824	4,45	25.917
Promoção	2	416	3,46	1.439
Total dos Serviços Voluntários	20	-	-	60.787

As outras despesas incorridas, porém não desembolsadas pelo Grupo Primavera, pois foram recebidas na forma de beneficência, são descritas na tabela 5.

Tabela 5 - Despesas do GP não desembolsadas recebidas na forma de beneficência no ano de 2003

Descrição	Valor de mercado em R\$
PricewaterhouseCoopers (auditoria)	26.600
Isenção da cota patronal do INSS	71.622
Total das despesas recebidas em beneficência	98.222

Com isso, a entidade economizou um total de R\$ 159.009,00 por não precisar contratar outros funcionários remunerados que realizassem os serviços prestados pelos voluntários, por ser isenta da cota patronal do INSS e por não precisar pagar pelos serviços de auditoria.

Com base nas informações geradas pela contabilidade societária e pelas informações complementares (baseadas em conceitos econômicos) é possível, então, estruturar a Demonstração do Resultado Econômico.

Tabela 6 – Demonstração do resultado econômico do GP

GRUPO PRIMAVERA CNPJ 67.995.969/0001-10 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO PERÍODO: JANEIRO A DEZEMBRO DE 2003 Em Reais		
RECEITA OPERACIONAL		
Receita Econômica (tabela 3)		1.255.875
CUSTOS E DESPESAS, SEGREGADOS EM:		
Valorados a Custos Históricos (tabela 2)		
Operacionais (diversas)	1.035.136	
Depreciação	53.057	1.088.193
Valorados a Preços Correntes de Mercado		
Serviços Voluntários (tabela 4)	60.787	
Despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência (tabela 5)	98.222	159.009
Soma dos custos e despesas		1.247.202
RESULTADO ECONÔMICO DO PERÍODO		8.673

Fonte: Modelo de Demonstração do Resultado Econômico adaptado de Slomski (1996, p. 60) e Olak (2000, p. 156)

Analisando a Demonstração do Resultado Econômico constante da tabela 6, é possível verificar que, em termos brutos, a entidade gerou benefícios à sociedade, ou seja, pelos serviços usufruídos gratuitamente, a comunidade deixou de desembolsar o equivalente a R\$ 1.255.875,00.

Além disso, o Grupo Primavera apresentou um lucro apurado com base em conceitos econômicos de R\$ 8.673,00, enquanto o seu resultado contábil foi um déficit de R\$ 125.274,00.

A diferença entre o resultado contábil e o econômico pode ser visualizada na tabela 7.

Tabela 7 – Conciliação da diferença entre o resultado contábil (déficit) e o resultado econômico do GP

Receita Operacional	
Receita Econômica (tabela 3)	1.255.875
Participação das Pessoas e Entidades + Resultado Financeiro:	
Doações, Subvenções e Contribuições Pecuniárias (tabela 2)	959.050
Serviços Voluntários (tabela 4)	60.787
Despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência (tabela 5)	98.222
Resultado Financeiro (tabela 2)	3.869
SOMA	1.121.928
RESULTADO ECONÔMICO DO PERÍODO	133.947

Fonte: Modelo adaptado de Olak (2000, p. 204)

A diferença entre o resultado contábil deficitário e o resultado econômico foi de R\$ 133.947,00 e corresponde aos “benefícios líquidos” (OLAK, 2000, p. 204) automaticamente distribuídos à sociedade na forma de serviços.

Usou-se o termo “benefícios líquidos” para o valor de R\$ 133.947,00 porque, como já visto, a entidade gerou, em função do fluxo de serviços gratuitamente prestados, uma receita econômica de R\$ 1.255.875,00. Entretanto, as pessoas e as entidades em geral participaram com R\$ 1.121.928,00 na forma de doações, subvenções e contribuições pecuniárias (R\$ 959.050,00), serviços voluntários (R\$ 60.787,00) e despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência (R\$ 98.222,00). Desconsiderou-se, para fins da mensuração do resultado econômico, o resultado financeiro (R\$ 3.869,00). Ou seja, do total dos benefícios gerados, parte foi financiada pelo Poder Público e parte pela própria sociedade.

Com base nessas informações, verifica-se que a entidade mostrou-se eficiente, pois os recursos (bens e serviços) consumidos no desenvolvimento da sua atividade (educação complementar das adolescentes) foram menores do que a receita econômica por ela gerada e distribuída na forma de benefícios à comunidade.

Embora, no caso em questão, tenha-se calculado o resultado econômico da entidade na sua totalidade, este poderia ser apurado para cada programa desenvolvido pelo Grupo, analisando-se a eficiência no âmbito de cada um deles, entretanto isso requereria o conhecimento das despesas da organização por programa, num modelo similar à Demonstração das Atividades do Exercício, analisada por Olak (1996) como alternativa à Demonstração de Superávit ou Déficit elaborada pela instituição.

2.4.6.3 O resultado econômico frente a outros instrumentos similares utilizados nesse processo de avaliação de resultados e desempenhos

A fundação norte-americana *The Roberts Enterprise Development Fund* (REDF, 2001) desenvolveu a metodologia do *Social Return on Investment* (SROI) como uma ferramenta de avaliação de desempenho em entidades sem fins lucrativos, que também engloba os conceitos até aqui abordados. Esse modelo propõe seis indicadores:

- a) valor econômico do negócio;
- b) índice de retorno do negócio;
- c) valor econômico da causa social;
- d) índice de retorno da causa social;
- e) valor da entidade (negócio com causa social);
- f) índice de retorno da entidade.

Indicadores do negócio:
referem-se à atividade econômica da entidade

Indicadores da causa social:
referem-se à atividade social da entidade

Indicadores da entidade:
referem-se à atividade econômica e social

Considerando o escopo deste trabalho, será tratada sucintamente a forma de cálculo dos indicadores da causa social. Assim, a REDF (2001) propõe que o valor da causa social seja calculado com base em quatro elementos: o número de pessoas atendidas, a redução de custo média para o governo por pessoa, a média de aumento na receita do governo por pessoa, e os gastos operacionais com a causa social, sendo que a metodologia ainda sugere que esses elementos sejam projetados para 10 anos e trazidos a valor presente.

Logo, o cálculo pressupõe uma receita nas entidades sem fins lucrativos que seria composta pela redução de custo média para o governo por pessoa e também pela média de aumento na receita governamental por pessoa. Esses aspectos são frutos do trabalho da entidade do terceiro setor na medida em que este pode contribuir com a redução de gastos do governo com saúde, alimentação, segurança, etc.; e, por outro lado, pode trazer um aumento na receita governamental, pois o referido trabalho pode capacitar pessoas que, empregadas, estão sujeitas ao pagamento de impostos. Deste modo, de acordo com essa métrica, a receita, por exemplo, de uma entidade do terceiro setor que dá assistência médica gratuita seria a economia gerada para o governo por não ter tido o referido gasto.

Essas receitas nas entidades do terceiro setor são diminuídas dos gastos operacionais com a causa social, que são levantados a partir da *The True Cost Accounting Analysis* (TCAA) que é a Demonstração de Superávit ou Déficit do Exercício com adaptações, pois a primeira divide

o resultado em atividade econômica e atividade social, com certa similaridade à Demonstração das Atividades do Exercício abordada no tópico 2.4.4.1.

Já o índice de retorno da causa social consiste na razão entre o valor da causa social (já calculado) e o valor presente do investimento.

Diante disso, verifica-se que a métrica de cálculo do valor social proposta na metodologia SROI tem a mesma natureza do resultado econômico, pois consiste em mensurar economicamente os resultados do trabalho das organizações do terceiro setor em termos de benefícios auferidos para a sociedade como um todo, no entanto o foco do SROI está nos valores que afetam o governo pela economia gerada, já o segundo enfatiza os benefícios proporcionados aos indivíduos. Vale ressaltar que a principal limitação desse tipo de avaliação é que nem todos os aspectos do trabalho dessas entidades podem ser mensurados e convertidos em valores monetários.

Assim, entende-se que esse tipo de avaliação (resultado econômico e metodologia SROI), apesar de suas limitações, constitui-se em um instrumento útil, porém não único, no processo de avaliação da eficiência nas OSCIPs, considerando que esse é um dos princípios que regem essas entidades.

Diante disso, pode-se concluir que as demonstrações contábeis nas organizações do terceiro setor, elaboradas nos moldes das entidades com fins lucrativos, não refletem adequadamente o desempenho dessas entidades e, de igual forma, os resultados dos programas ou projetos sociais desenvolvidos em parceria com o governo, especialmente no que se refere à eficiência, tendo em vista a desvinculação existente entre o fluxo dos serviços prestados por essas organizações e as receitas, os custos e as despesas reconhecidas contabilmente, a não utilização do conceito de custo de oportunidade e o não reconhecimento do serviço voluntário, bem como das outras despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência.

Além disso, seria desejável que as receitas e despesas nas demonstrações contábeis dessas entidades fossem apresentadas por programas ou projetos desenvolvidos, ou ainda cada um desses poderia constituir um fundo com contabilidade específica, bem com a utilização de princípios da contabilidade governamental, no que se refere ao orçamento.

3 METODOLOGIA

Marconi e Lakatos (2003, p. 83) ensinam que “[...] não há ciência sem o emprego de métodos científicos”, desse modo as autoras explicam que método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erro e auxiliando as decisões do cientista.”

Assim, a finalidade deste capítulo é descrever o percurso trilhado na busca de solução ao problema levantado, bem como o método próprio delineador dos procedimentos adotados, tornando possível o alcance do fim pretendido, através de conhecimentos verdadeiros e válidos. Além disso, outros pesquisadores poderão percorrer esse caminho, analisando a veracidade dos achados e prosseguindo nele, contribuindo para o avanço da ciência.

3.1 Tipologia do estudo

Frente à diversidade de tipos de estudos existentes na bibliografia sobre metodologia científica, não se constitui tarefa fácil enquadrar uma pesquisa em uma ou outra abordagem, considerando que não há um único referencial quanto às classificações e que, conforme o enfoque epistemológico, há diferentes gêneros de estudos (MARTINS, 2002).

Demo (1995) reconhece no campo das ciências sociais pelo menos quatro gêneros mais delineáveis de pesquisa: teórica, metodológica, empírica e prática. Seguindo essa tipologia, optou-se por uma pesquisa empírica que, segundo o autor (1995, p. 13), é aquela “[...] dedicada a codificar a face mensurável da realidade social”, vale observar, entretanto, que “nenhum gênero é estanque”, mas se comunicam entre si.

Além disso, Martins e Lintz (2000, p. 45) esclarecem que, dependendo do objeto de estudo, poderá ser dada mais ênfase à avaliação quantitativa; contudo, geralmente os estudos comportam tanto avaliação quantitativa quanto qualitativa, sendo falsa a dicotomia entre pesquisa quantitativa e pesquisa qualitativa.

Dessa forma, devido aos objetivos desta pesquisa, a ênfase recai sobre a avaliação qualitativa. Bogdan (1982 *apud* TRIVIÑOS, 1987, p. 128) indica as seguintes características para a pesquisa qualitativa:

- a) A pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento-chave;
- b) A pesquisa qualitativa é descritiva;
- c) Os pesquisadores qualitativos estão preocupados com o processo e não simplesmente com os resultados e o produto;
- d) Os pesquisadores qualitativos tendem a analisar seus dados indutivamente;
- e) O significado é a preocupação essencial na abordagem qualitativa.

3.2 Fases da pesquisa, população, amostra e técnicas para coleta de dados

De forma geral, além da pesquisa bibliográfica, a realização deste estudo contemplou as seguintes fases, quando da investigação empírica:

- Etapa preliminar: período exploratório;
- Etapa 1: pesquisa descritiva correlacional;
- Etapa 2: análise do processo de avaliação de resultados no âmbito dos termos de parceria e comparações com os convênios.

A divisão desse estudo em fases ocorreu prioritariamente para fins didáticos, pois, como ensina Triviños (1987), em pesquisas qualitativas, a demarcação das etapas nem sempre é nítida, além disso, elas não são perfeitamente previstas no início do trabalho. A existência de uma fase, algumas vezes, está condicionada aos resultados encontrados na etapa anterior, bem como à própria elaboração dos instrumentos utilizados para a realização da coleta de dados.

Esse processo será descrito a seguir e, com será visto, a ocorrência das fases não foi necessariamente seqüencial, ou seja, na mesma ordem em que são apresentadas.

3.2.1 Etapa preliminar

Após o levantamento bibliográfico, foi realizado um estudo exploratório inicial que teve por objetivo detectar uma possível lacuna no tema a ser tratado. Esse período caracterizou-se por contatos pessoais, telefônicos ou por *e-mail*, com pessoas ligadas às OSCIPs e a órgãos do

governo ligados a essas entidades, sendo esses: Ministério da Justiça, Ministério da Ciência e Tecnologia e Prefeitura de Londrina, no Estado do Paraná.

3.2.2 Etapa 1: pesquisa descritiva correlacional

Depois da etapa preliminar, realizou-se uma pesquisa descritiva correlacional objetivando identificar quais os papéis mais usuais dos órgãos governamentais quando das parcerias com OSCIPs e as principais características dessas interações, relacionando-as com a forma de repasse dos recursos públicos, bem como o processo de avaliação dos resultados dos projetos e prestação de contas.

Esta finalidade da pesquisa descritiva está diretamente ligada ao objetivo principal, pois o tipo de interação pode influenciar no processo de avaliação.

Segundo Martins (2002, p. 36), a pesquisa descritiva “[...] tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos.” Ou seja, além de descrever fatos e fenômenos de determinada realidade, podem-se estabelecer relações entre variáveis. Triviños (1987, p. 110) denomina esse tipo de estudo de descritivo e correlacional.

Assim sendo, nessa fase da pesquisa, a ênfase não está apenas na descrição do tipo de cooperação entre OSCIP e órgão governamental, mas também no estabelecimento de relações com a forma de repasse dos recursos públicos.

3.2.2.1 População e amostra

Nessa etapa, a pesquisa foi realizada com as entidades localizadas em Londrina, no Estado do Paraná, qualificadas como OSCIPs pelo Ministério da Justiça até 31 de dezembro de 2004, sendo que os dados das organizações, como endereço, telefone, *e-mail*, entre outros, foram obtidos através das informações disponíveis ao público nos *websites* do Ministério da Justiça e Mapa do Terceiro Setor. A delimitação da área geográfica (município de Londrina) ocorreu para que o desenvolvimento desse estágio da pesquisa fosse viável (CASTRO, 1978).

Até a data de 31 de dezembro de 2004, havia 63 organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs) em Londrina, Paraná. Desse total de entidades, 2 não haviam iniciado suas atividades, 1 estava inativa, 1 não possuía mais a qualificação como OSCIP e 12 não foram localizadas. Dessa forma, a população de estudo, nessa etapa da pesquisa, se constituiu de 47 OSCIPs.

Tendo em vista que a população de estudo é bem reduzida, buscou-se realizar um censo junto a essas entidades, pois, segundo Stevenson (1981, p. 161), existem certas situações em que é mais vantajoso examinar todos os itens de uma população, como nesse caso descrito pelo autor: “A população pode ser tão pequena que o custo e o tempo de um censo sejam pouco maiores que para uma amostra.”

A coleta de dados, nessa etapa, ocorreu no período de 29 de março de 2005 a 26 de abril de 2005.

3.2.2.2 Técnicas para coleta de dados

Nessa fase do trabalho, o instrumento utilizado para a coleta dos dados primários foi o questionário. Marconi e Lakatos (2003, p. 202) ensinam que “A elaboração de um questionário requer a observância de normas precisas, a fim de aumentar sua eficácia e validade.” Deste modo, nesse processo de elaboração, consideraram-se as orientações dadas pelas autoras em questão, por Selltiz *et al.* (1967, p. 271), por Martins (2002, p. 50) e por Oliveira (2003, p. 71-75).

O questionário, constante do apêndice 1, contém 22 perguntas e demora, em média, 30 minutos para ser respondido integralmente. Essa informação foi levantada através do pré-teste do questionário realizado em 25 de março de 2005 com Paulo Arnaldo Olak, estudioso e pesquisador na área do terceiro setor. Nesse processo, tomou-se o cuidado para que esse instrumento não fosse muito longo, de forma a evitar fadiga ou desinteresse do respondente, por outro lado, buscou-se abranger, através das questões, as informações necessárias para o progresso da pesquisa. Priorizou-se também o uso de perguntas fechadas e mais genéricas no início do questionário, deixando as abertas e também as mais específicas para o final, bem como as informações pessoais.

Na primeira folha do questionário, foram feitos os esclarecimentos necessários à entidade, apresentando a pesquisadora e o orientador, bem como a instituição patrocinadora da pesquisa, o objetivo geral do estudo e suas principais contribuições, instruções sobre o preenchimento do questionário e a importância da colaboração da OSCIP para o desenvolvimento do trabalho.

As questões foram elaboradas tendo por base os objetivos deste estudo e a bibliografia específica pesquisada. Marconi e Lakatos (2003, p. 202) advertem que “O pesquisador deve conhecer bem o assunto para poder dividi-lo, organizando uma lista de 10 a 12 temas, e, de cada um deles, extrair duas ou três perguntas.” O assunto foi então dividido da seguinte forma:

Quadro 9: Divisão do questionário quanto aos temas abordados

Grupo	Temas	Perguntas
A	Caracterização da entidade	1; 2; 21 e 22
B	Informações sobre as qualificações	3 e 4
C	Informações sobre a forma de cooperação com órgãos governamentais	5 a 9
D	Caracterização das parcerias onde os recursos foram repassados por termo de parceria	10 e 11
E	Caracterização das parcerias onde os recursos foram repassados por outras formas, e não termo de parceria	12 e 13
F	Processo de avaliação de resultados dos projetos	14 e 15
G	Processo de prestação de contas	16 a 18
H	Benefícios e desafios das parcerias com órgãos governamentais	19 e 20

As formas de contato e encaminhamento dos questionários foram: telefone, *e-mail* e pessoal, sendo que esse último ocorreu apenas para a entrega e recebimento do questionário, evitando-se assim a influência da pesquisadora nas respostas.

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 201), em média, os questionários expedidos pelo pesquisador alcançam 25% de devolução, entretanto existem fatores que influenciam na porcentagem de resposta. Selltiz *et al.* (1967, p. 271) mencionam: o patrocinador da pesquisa, a atração do formato do questionário e o seu comprimento, a natureza da carta que pede cooperação, a facilidade para preencher o questionário, entre outros.

Meller (1970) também aponta algumas medidas que podem aumentar o percentual de retorno dos questionários. De acordo com o autor, o acompanhamento pode gerar um possível aumento de 40% no percentual de retorno, já a recompensa um aumento de 33%, a extensão do questionário (22%), os patrocinadores (17%), o tipo de questão (13%), nesse caso,

questionários com perguntas fechadas tendem a ter mais retorno que aqueles com questões abertas, e a carta introdutória (7%).

O percentual de retorno obtido nessa fase da pesquisa foi de 42,55%, ou seja, dos 47 questionários enviados, 20 foram respondidos. O fator que mais influenciou o percentual de retorno do questionário foi o acompanhamento telefônico ou pessoal.

Uma das críticas feitas ao estudo descritivo é que “[...] às vezes, [...] não existe por parte do investigador um exame crítico das informações e os resultados podem ser equivocados” (TRIVIÑOS, 1987, p. 112). Para que esse equívoco não fosse cometido, os dados coletados foram analisados criteriosamente, no sentido de se localizar contradições nas próprias respostas dadas, nesse caso, foram solicitadas informações adicionais aos respondentes.

Assim, no âmbito das entidades que não recebiam recursos públicos, foram solicitados esclarecimentos a duas entidades, tendo em vista contradição nas suas respostas, como será visto no tópico 4.3 do próximo capítulo, sendo que esses ocorreram através de contato telefônico e por *e-mail*. Com relação às OSCIPs que recebiam os referidos recursos foram realizados contatos pessoais para a obtenção de maiores detalhamentos sobre as parcerias com órgãos governamentais e o processo de avaliação de resultados dos projetos adotados por estes, haja vista que o percentual dessas OSCIPs que recebiam recursos públicos foi menor do que o esperado, fato que será discutido no tópico 4.4.

Os resultados encontrados ainda revelaram a não existência de termos de parceria celebrados entre as OSCIPs de Londrina que responderam o questionário e órgãos do governo, mas apenas convênios, levando a um redirecionamento da pesquisa.

Inicialmente pretendia-se estudar apenas essas OSCIPs localizadas em Londrina, Paraná. Elas primeiramente responderiam o questionário aqui descrito e, posteriormente, aquelas que tivessem termo de parceria celebrado com órgãos públicos seriam convidadas a participar de uma entrevista, visando-se então conhecer o processo de avaliação de forma mais detalhada, possibilitando posteriores análises e comparações com os convênios, entretanto, como visto, essas organizações não possuíam o referido instrumento e, por isso, a população de estudo teve que ser ampliada.

Dessa forma, uma próxima etapa da pesquisa consistiu em localizar termos de parceria celebrados entre OSCIPs e órgãos governamentais, delimitando-os à esfera federal, e analisar os casos encontrados.

3.2.3 Etapa 2: análise do processo de avaliação de resultados no âmbito dos termos de parceria e comparações com os convênios

O objetivo principal nessa segunda etapa foi conhecer, de forma mais detalhada, o processo de avaliação de resultados no âmbito dos termos de parceria, bem como as características dessas interações e as inovações trazidas por esse instrumento em comparação aos convênios especificamente, possibilitando a análise da relação entre a forma de repasse dos recursos públicos e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais.

3.2.3.1 População e amostra

Visando, inicialmente, localizar termos de parceria firmados entre OSCIPs e órgãos públicos de âmbito federal, os Ministérios, dentro da estrutura da União, foram contatados através de *e-mail* e questionados quanto à existência do referido instrumento.

Os *e-mails* foram enviados a 23 dos 25 Ministérios existentes, com exceção da Casa Civil da Presidência da República e da Controladoria Geral da União, devido à área de atuação deles. O percentual de resposta foi de 26%, sendo que, dentre esses Ministérios, dois informaram a existência de termos de parceria com OSCIPs: o Ministério da Ciência e Tecnologia com 3 termos de parceria celebrados, e o Fundo Nacional do Meio Ambiente, vinculado ao Ministério do Meio Ambiente, com 8 termos de parceria.

Assim, delimitou-se, para análise, as OSCIPs localizadas em São Paulo, Estado de São Paulo que haviam celebrado termo de parceria com os citados Ministérios, totalizando 2 entidades: uma possuía termo de parceria firmado com o Ministério da Ciência e Tecnologia e a outra com o Fundo Nacional do Meio Ambiente, caracterizando, desse modo, população e amostra nessa segunda etapa do estudo.



3.2.3.2 Técnicas para coleta de dados

Nessa fase da pesquisa, os dados foram coletados de duas formas: através de pesquisa documental e pesquisa de campo. Nesse último caso, o instrumento utilizado para a coleta foi a entrevista semi-estruturada, orientada por um roteiro de entrevista⁵, pois, segundo Laille e Dionne (1999), entende-se que esse tipo de entrevista constitui-se numa série de perguntas abertas, feitas verbalmente em uma ordem prevista, na qual o entrevistador pode acrescentar perguntas de esclarecimento.

A pesquisa documental se deu através da análise de documentos que estavam sob o cuidado dos Ministérios, a saber: termo de parceria, programa de trabalho e relatório de acompanhamento do termo de parceria.

O roteiro de entrevista foi dividido em sete blocos, que podem ser visualizados no quadro 10.

Quadro 10: Estruturação do roteiro de entrevista

Blocos	Assunto
I	Identificação e caracterização da entidade e do respondente
II	Sobre as qualificações obtidas junto a órgãos públicos
III	Caracterização da parceria (recursos repassados por termo de parceria)
IV	Informações sobre a sistemática de avaliação de resultados dos projetos
V	Informações sobre os relatórios contábeis e as formas de sua divulgação
VI	Benefícios e desafios da parceria
VII	Caracterização de outras formas de cooperação com órgãos governamentais (recursos repassados por outras formas que não termo de parceria)

O pré-teste desse instrumento foi realizado em 11 de abril de 2005 com Paulo Arnaldo Olak, já qualificado neste trabalho. As entrevistas levaram uma hora, em média, e para o registro das respostas foi utilizado o gravador.

O período de coleta de dados, nessa fase 2 da pesquisa, foi de 24/02/2005 a 01/07/2005, e envolveu tanto a coleta de dados primários através das entrevistas quanto a coleta de dados secundários, através da pesquisa documental, como está sumariado na ilustração 3.

⁵ Ver o apêndice 2.

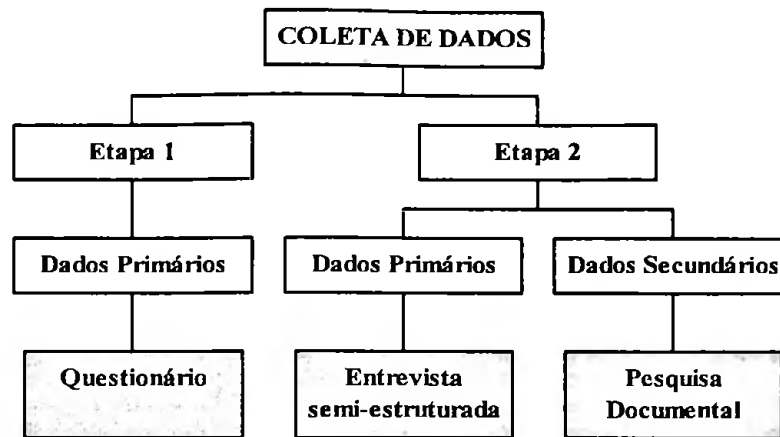


Ilustração 3 – Fases da pesquisa e técnicas utilizadas para coleta de dados

É importante observar que as fases do estudo não foram necessariamente seqüenciais, pois o contato inicial com os órgãos governamentais ocorreu antes da aplicação do questionário e da realização das entrevistas, esse procedimento foi adotado para que o retorno dos dados solicitados ocorresse em tempo hábil para a realização da pesquisa.

3.3 Procedimentos de análise e interpretação dos dados

A análise e interpretação dos dados consiste na fase em que “[...] o investigador irá classificar os dados, dando-lhes ordem ou colocando-os nas diversas categorias, segundo critérios que facilitem a análise e interpretação em face dos objetivos da pesquisa.” (MARTINS, 2002, p. 55).

No entanto, Triviños (1987, p. 170-171) observa que, em pesquisas qualitativas, não há uma demarcação perfeita entre a coleta de informações e a interpretação destas. Além disso, a própria aplicação dos instrumentos não é um processo que se realiza exclusivamente na denominada coleta de dados, ou seja, os resultados do questionário, por exemplo, podem alimentar o desenvolvimento da entrevista semi-estruturada.

Portanto, neste estudo, a análise dos dados não se limita a essa última fase, mas se inicia já na fase exploratória, abrangendo assim todo o processo de pesquisa.

Além da classificação dos dados em categorias, Martins (2002, p. 61) ensina que, no caso da abordagem qualitativa, é o referencial teórico que orientará a análise.

Assim sendo, no quadro 11 constam as categorias para análise dos dados, bem como o referencial teórico, constante do capítulo 2, que será a base para essa análise. As categorias englobam os resultados encontrados através da aplicação do questionário, da realização das entrevistas e da pesquisa documental.

Quadro 11 – Categorias para análise dos dados

Categorias para Análise	Grupo do Questionário	Bloco do Roteiro de Entrevista	Referencial Teórico que Orientará a Análise (Capítulo 2)
1 Etapa preliminar: período exploratório	-	-	-
2 Perfil das entidades pesquisadas	A	I	2.1 / 2.3
3 A qualificação como OSCIP	B	II	2.3
4 Termo de Parceria x Convênio	C	III	2.1 / 2.3
4.1 Caracterizando as parcerias	A / C / D / E	I / III	2.2
4.1.1 Concurso de projetos	-	III	2.3
4.1.2 Benefícios e Desafios	H	VI	2.3
4.2 Processo de avaliação de resultados e prestação de contas			2.4
4.2.1 Convênios	F/G	-	-
4.2.2 Análise crítica do processo de avaliação de resultados nos convênios	-	-	2.4
4.2.3 Termos de parceria	F / G	IV / V	-
4.2.4 Análise crítica do processo de avaliação de resultados nos termos de parceria	-	-	2.4
4.2.5 Transparência	G	IV / V	2.3 / 2.4
4.3 Relação entre os termos de parceria, convênios e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais	-	VII	2.2 / 2.3 / 2.4

3.4 Limitações do estudo

O termo de parceria foi criado em 1999, sendo ainda um tema novo com pouca literatura sobre o assunto; diante disso, longo foi o caminho percorrido para localizar parcerias entre OSCIPs e órgãos governamentais que fossem reguladas pelo referido instrumento.

As OSCIPs pesquisadas na primeira etapa da pesquisa não possuíam termo de parceria celebrado com entes estatais, além do mais, é baixo o percentual de entidades que recebem recursos públicos. Soma-se a este fato, os poucos termos de parceria celebrados no âmbito da

União, como verificado na segunda fase do estudo, restringindo-se, dessa forma, a população de estudo.

Portanto, os resultados desta pesquisa estão limitados ao universo pesquisado, não sendo possível realizar-se generalizações, seja em relação às demais OSCIPs ou ao universo do terceiro setor.

Ressalva-se, entretanto, que os procedimentos adotados pelos órgãos governamentais pesquisados, com relação à avaliação dos projetos, se estendem às demais OSCIPs que possuem termos de parceria celebrados com essas organizações, mas que, devido ao aspecto da viabilidade, não foram analisadas neste trabalho.

Como apresentado no decorrer deste capítulo, tendo em vista o redirecionamento do estudo em função dos resultados encontrados em sua primeira etapa, foram analisadas e comparadas entidades localizadas em Londrina, Paraná e em São Paulo, São Paulo, portanto eventuais diferenças regionais podem influenciar a análise dos resultados encontrados, porém não invalidá-la, haja vista, por exemplo, que, mesmo em diferentes Estados, as organizações estão sujeitas à mesma legislação federal.

Uma última limitação deste estudo refere-se à apuração do resultado econômico global da entidade pesquisada para aplicação desse conceito e não, especificamente, aos projetos e programas sociais desenvolvidos pela organização. No entanto, os princípios utilizados são os mesmos, tanto para análise da eficiência da OSCIP como um todo quanto para os projetos e programas sociais desenvolvidos através de parcerias com o governo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo, apresentam-se os resultados e a sua discussão segundo as três etapas descritas no capítulo anterior. Dessa forma, o ponto de partida será o período exploratório, em seguida serão apresentados simultaneamente os achados das etapas 1 e 2, segundo a categorização proposta no capítulo anterior.

4.1 Etapa preliminar: período exploratório

Através da realização do estudo exploratório inicial, identificou-se a carência de pesquisas que envolvam o processo de avaliação dos resultados de projetos sociais no âmbito dos termos de parceria celebrados entre o poder público e OSCIPs.

As principais dificuldades levantadas nessa fase preliminar da pesquisa foram: por parte dos órgãos governamentais, o processo de adequação à lei 9.790/1999 quanto à sistemática de avaliação a ser desenvolvida e implementada quando da celebração do termo de parceria. Além disso, os vários órgãos de governo, de diferentes esferas (federal, estadual, municipal) ou de ministérios distintos dentro da mesma esfera (federal, por exemplo) não se comunicam, trabalhando isoladamente, ou seja, as experiências nesse campo não são compartilhadas. Por outro lado, as próprias OSCIPs também encontram dificuldades nesse processo, ressaltando como principal a definição de indicadores de resultado.

4.2 Perfil das entidades pesquisadas

A primeira etapa do estudo foi realizada com as OSCIPs localizadas em Londrina, no Estado do Paraná. Os dados coletados mostram que 75% dessas entidades foram fundadas a partir do ano 2000, sendo 60% entre 2003 e 2000, e 15% em 2004, e que somente 25% das organizações foram constituídas antes da promulgação da lei 9.790/1999, como pode ser visualizado no gráfico 4.

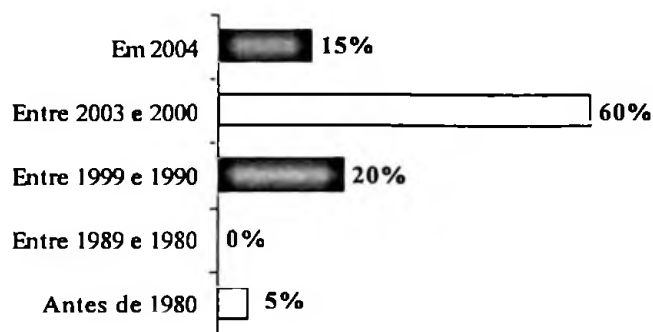


Gráfico 4 – Organizações de Londrina qualificadas como OSCIP por data de fundação

Esses resultados corroboram a constatação feita por Alves e Koga (2003) e Koga (2004), para o período de 1999 a março de 2002, de que há uma forte tendência de organizações mais novas aderirem ao modelo das OSCIPs, sugerindo que parte significativa delas foi criada vislumbrando a qualificação.

Cruzando esses dados com aqueles disponíveis nos *websites* da Secretaria da Receita Federal e Ministério da Justiça, nesse caso, a data de constituição, a natureza jurídica e a data da qualificação como OSCIP, respectivamente, verifica-se que 55% das entidades pesquisadas foram qualificadas antes de completar 1 ano de fundação, 10% antes de 2 anos e 10% antes de 3 anos, ou seja, todas as entidades fundadas a partir do ano 2000 fizeram a opção como OSCIP antes de possuírem 3 anos de constituição. Esses achados sugerem que essas instituições não possuíam outras qualificações, principalmente em nível federal, antes da qualificação como OSCIP e, nesses casos, a referida escolha é interessante ou ainda a única alternativa, pois, diferentemente do título de UPF e CEBAS, sua concessão independe do tempo de existência legal da entidade e, desse modo, organizações já estruturadas que desfrutem de benefícios resultantes dessas titulações apresentam maior resistência à mudança.

Sobre essas entidades que já possuíam outras qualificações, Koga (2004, p. 82) conclui que, “[...] muito embora as organizações tradicionais não fossem o foco do novo modelo, não se descartou a possibilidade de trazê-las para o mesmo, se não num primeiro momento, pelo menos num futuro não tão distante.”

Observou-se também que o código da natureza jurídica de 10% dessas entidades é de OSCIP, uma vez que a tabela da natureza jurídica atualmente utilizada pela Secretaria da Receita Federal segrega as entidades sem fins lucrativos das empresariais e administração pública, distinguindo as primeiras em: cartórios, OS, OSCIP, outras formas de fundações mantidas com recursos privados, serviço social autônomo, condomínio de edifício, unidade executora do programa Dinheiro Direto na Escola, comissão de conciliação prévia, entidade de mediação e arbitragem, partido político, entidade sindical e outras formas de associação.

Entende-se, neste trabalho, que essa segregação é fruto daquele processo descrito no capítulo 2, tópico 2.1, que abrange a discussão sobre as características das entidades que compõem o terceiro setor, o qual, no Brasil, tem seguido a tendência internacional, além disso, essa diferenciação das entidades por código de natureza jurídica visa minimizar as dificuldades sobre a falta de informações dessas instituições, pois, como detectado por Landim e Beres (1999), muitos dos cadastros existentes só classificavam as entidades em públicas e privadas não permitindo a identificação das entidades sem fins lucrativos. Nesse contexto de mudanças, dever-se-ia considerar a possibilidade de dados financeiros e contábeis dessas instituições serem abertos ao público, num processo similar ao que já acontece nos Estados Unidos com relação ao *Form* 990.

Buscando ainda traçar o perfil das OSCIPs pesquisadas na primeira etapa da pesquisa, verificou-se, através de uma questão com alternativas não excludentes que possibilitava ao respondente assinalar quantas opções fossem pertinentes, que essas entidades têm priorizado as áreas da saúde (40%), educação (25%), assistência social (20%) e estudos e pesquisas (20%). Em contrapartida, alimentação e nutrição (5%), promoção do voluntariado (5%) e cidadania e direitos humanos (5%) são as menos atendidas pelos projetos sociais das OSCIPs de Londrina, Paraná, como pode ser observado no gráfico 5.

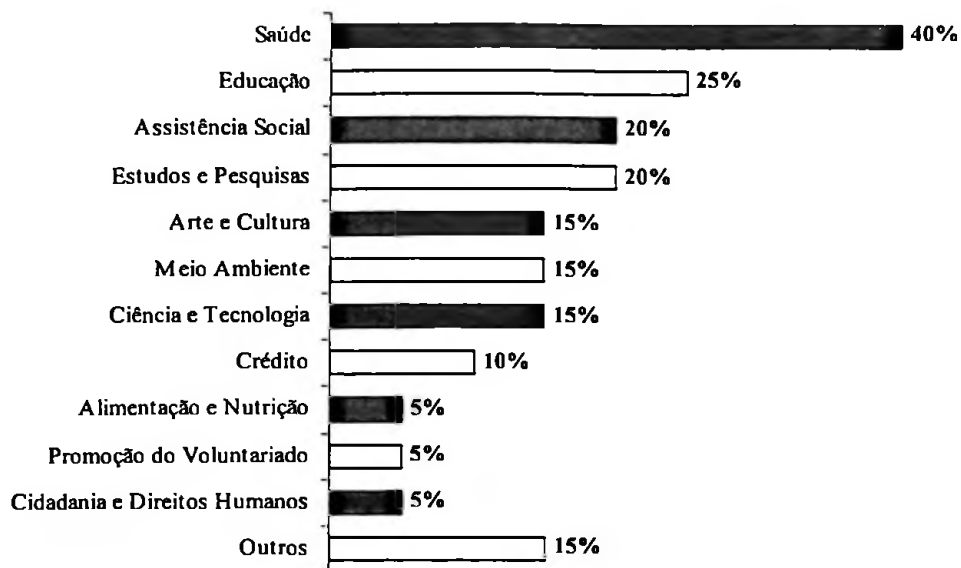


Gráfico 5 – OSCIPs de Londrina por área de atuação social

Na opção “outros” encontram-se áreas como a promoção do desenvolvimento econômico e social, desenvolvimento sustentável e comunicação. Esses resultados divergem daquele perfil traçado para as OSCIPs no Brasil com relação à área de atuação social, no qual se identificou, através do banco de dados do Ministério da Justiça, que essas entidades direcionam suas ações prioritariamente para a área de assistência social. Entendendo que as entidades pesquisadas não seriam uma amostra representativa das OSCIPs no Brasil, procurou-se contrapor os resultados da pesquisa aos dados disponibilizados pelo referido órgão para as entidades pesquisadas, sendo identificadas algumas incongruências descritas a seguir.

Através dos dados do Ministério da Justiça, é possível identificar apenas uma área de atuação social para cada uma dessas entidades, no entanto 55% delas assinalaram de 2 a 5 áreas nas quais desenvolvem suas ações. O citado banco de dados revela ainda as seguintes áreas principais de atuação dessas organizações: assistência social (40%), saúde (15%), pesquisas (15%), crédito (10%), meio ambiente (10%), voluntariado (5%) e educação (5%), ou seja, esses dados não são compatíveis com aqueles informados pelas OSCIPs, pois esses últimos evidenciam que não são as tradicionais entidades voltadas para assistência social as maiores adeptas ao novo modelo, além disso, esse tem abrangido organizações que abordam novas temáticas como arte e cultura, alimentação e nutrição, cidadania e direitos humanos, promoção do desenvolvimento econômico e social, desenvolvimento sustentável e comunicação.

As entidades que fizeram parte da segunda fase do estudo foram fundadas em 2001 e 1993 e, apesar de uma delas ter sido constituída antes da promulgação da lei das OSCIPs, ambas não possuem outras qualificações, sendo que a mais nova informou que ela já nasceu com este formato e assim está atualmente. As principais áreas de atuação social identificadas foram: Ciência e Tecnologia, Meio Ambiente, Educação e Estudos e Pesquisas, no entanto o cadastro do Ministério da Justiça classifica a primeira como assistencial e a segunda como ambiental, divergindo, principalmente no primeiro caso, dos dados levantados junto às instituições.

4.3 A qualificação como OSCIP

Apesar da discussão que envolve a multiplicidade de títulos, certificados e qualificações que podem ser requeridos pelas organizações do terceiro setor e os aspectos burocráticos que podem advir destes, verificou-se, através de uma questão com possibilidade de mais de uma resposta, que a maioria das entidades pesquisadas na primeira etapa do estudo também optou por outros enquadramentos legais além da qualificação como OSCIP.

Vale lembrar que a lei 9.790/1999, em seu artigo 18, não permite que as entidades qualificadas como OSCIP convivam com outras qualificações, sendo que, para fins da referida lei, essas seriam o título de Utilidade Pública Federal (UPF) e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Como pode ser visualizado no gráfico a seguir, 40% das instituições possuíam apenas a qualificação como OSCIP, mas 60% delas possuem, em média, duas qualificações, sendo que 55% das OSCIPs possuem também o título de Utilidade Pública Municipal (UPM), 25% o registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e 15% o CEBAS. Ressalta-se, entretanto que, por força legal, essas últimas instituições não poderiam estar qualificadas como OSCIP e ainda possuírem o CEBAS.

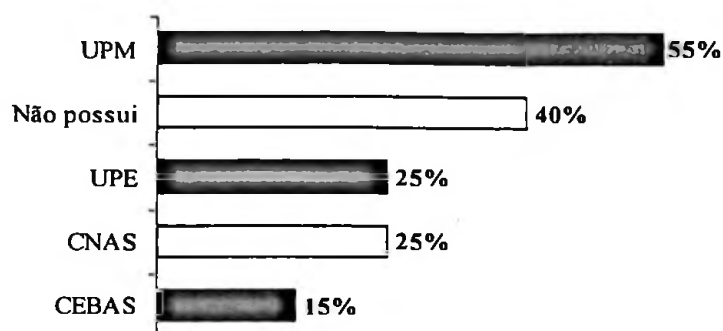


Gráfico 6 – Outros títulos e qualificações além da qualificação como OSCIP

Dessa forma, ao optarem pela qualificação como OSCIP, as entidades passam por um processo de escolha - seja por um ou outros enquadramentos, seja pelo fato de possuírem ou não um reconhecimento legal - que geralmente é norteado pela análise das exigências legais para a concessão das qualificações e também pelos possíveis benefícios decorrentes da sua obtenção.

Assim, também foram analisadas quais vantagens a obtenção da qualificação como OSCIP proporcionou às entidades pesquisadas na primeira fase do estudo, através de uma questão que combinava respostas de múltipla escolha (alternativas não excludentes) e respostas abertas. Os resultados encontrados constam da tabela 8.

Tabela 8 - Vantagens proporcionadas pela obtenção da qualificação como OSCIP

Descrição das vantagens	%
Até o momento, não proporcionou vantagens específicas	60
Maior legitimação perante a sociedade	45
Outras: Exige maior transparência da organização	5
Possibilitou a celebração de parcerias com órgãos governamentais	0
Possibilitou o acesso a recursos públicos de forma menos burocrática	0
Possibilitou o desenvolvimento de mecanismos de planejamento e avaliação de resultados dos projetos que envolvem recursos públicos	0

Os dados descritos na tabela anterior revelam que, embora 60% das organizações tenham assinalado que até o momento a qualificação como OSCIP não proporcionou vantagens específicas, 45% delas obtiveram o benefício de uma maior legitimação perante a sociedade. Ressalta-se ainda que, num primeiro momento, 10% das entidades assinalaram como vantagens a celebração de parcerias com órgãos governamentais e 10% o acesso a recursos públicos de forma menos burocrática, no entanto essas respostas pediram esclarecimentos adicionais, visto essas instituições informarem, em questões posteriores, que não recebiam

recursos de órgãos governamentais e que não haviam celebrado termo de parceria com eles. Assim, essas organizações esclareceram que essas opções assinaladas eram apenas expectativas e que de fato não haviam se concretizado.

Por outro lado, uma das entidades pesquisadas na segunda fase do estudo, que celebrou termo de parceria, identificou como principal benefício a própria parceria com o governo, destacando também que a qualificação como OSCIP é uma oportunidade para melhorar a transparência.

4.4 Termo de parceria X convênio

Das entidades pesquisadas na primeira etapa do estudo, apenas 20% informaram receber recursos de órgãos governamentais. A expectativa inicial era de um maior percentual, considerando, nesse caso, a pesquisa de Koga (2004, p. 100) que, ao descrever o perfil das OSCIPs qualificadas no período 1999 a março de 2002, identificou que 56% das entidades pesquisadas (ou seja, 70 OSCIPs) responderam possuir pelo menos uma fonte pública, número que, segundo a autora, demonstra o interesse dessas organizações na celebração dos termos de parceria com o poder público.

Por outro lado, o percentual encontrado nesta pesquisa é similar àquele descrito pela pesquisa comparativa Johns Hopkins – ISER (LANDIM; BERES, 1999, p. 47) e discutido no capítulo 2, na qual as fontes governamentais representariam 15,7% do total das receitas das organizações privadas sem fins lucrativos no Brasil em 1995. Apesar do percentual encontrado, os depoimentos de parte das OSCIPs pesquisadas indicam que a possibilidade de celebração do termo de parceria é uma das razões que levam à qualificação como OSCIP.

Essas OSCIPs localizadas em Londrina, Paraná, recebem os recursos públicos por meio de convênio, sendo que nenhuma delas formalizou termo de parceria. Do total dessas entidades, 75% firmaram convênio com órgãos governamentais da esfera municipal e 75% com instituições de âmbito federal; nesse caso, 50% das organizações tinham convênios com ambas as esferas de governo, sendo que, no âmbito municipal, dois aspectos devem ser analisados.

Primeiramente a não celebração de termo de parceria, mas apenas convênio, ocorreu numa cidade onde o número de OSCIPs é significativamente superior à média nacional, considerando o seu porte e o número de organizações possuidoras do título de Utilidade Pública Federal, como já destacado no capítulo 2. Uma explicação parcial para este último fato, encontrada ainda na etapa preliminar desta pesquisa, refere-se ao trabalho de incentivo e conscientização desenvolvido pelo projeto governamental Londrina Mil ONGs na esfera do poder público municipal, que tem como objetivo estimular, de forma responsável, a criação de organizações não governamentais (ONGs) no município de Londrina, Paraná, fomentando também a qualificação como OSCIP.

Por outro lado, as parcerias com OSCIPs nesse município ainda não ocorrem nos moldes da lei 9.790/1999, pois a própria prefeitura precisa se adequar a essa lei, tanto com relação ao concurso de projetos quanto no âmbito da prestação de contas⁶. Sobre esse processo de implementação dos termos de parceria, uma das entrevistadas, na segunda fase do estudo, que possui termo de parceria firmado com órgãos públicos da esfera municipal e federal colocou: “[...] no caso do governo federal, acho que ele está mais apto hoje em dia, apesar de também estar tateando, porque é uma lei federal, já nas esferas estaduais, como no Estado de São Paulo, eu ainda não vejo isso acontecendo muito menos nos municípios.”

Nesse contexto, uma outra questão levantada por quatro entrevistados na etapa preliminar e fase 2 do estudo foi a falta de incentivo do governo atual para o desenvolvimento da lei em questão, além da necessidade de compartilhamento das experiências adquiridas, quando da celebração do termo de parceria, com outros órgãos públicos. Deste modo, observa-se que o estímulo ao crescimento e fortalecimento do terceiro setor através de parcerias entre o poder público e estas entidades requer compromisso e envolvimento efetivo de ambas as partes.

Na segunda fase do estudo, foram pesquisadas duas entidades localizadas em São Paulo, Estado de São Paulo, que firmaram termos de parceria com o poder público: o Instituto de Tecnologia Social (ITS) e o 5 Elementos – Instituto de Educação Ambiental (5 Elementos).

⁶ Informação obtida através de entrevista concedida pelo Coordenador do projeto Londrina Mil ONGs em data de 15 de fevereiro de 2005, em etapa preliminar deste estudo.

A primeira entidade possui um termo de parceria celebrado com o Ministério da Ciência e Tecnologia e convênio firmado com o governo do Estado de São Paulo, a segunda possui dois termos de parceria, um com o Fundo Nacional do Meio Ambiente (FNMA) e outro com a Prefeitura do Município de Jandira, no Estado de São Paulo.

4.4.1 Caracterizando as parcerias

Conhecer as características das parcerias torna-se necessário, tendo em vista que o modo de interação entre as organizações parceiras pode influenciar o processo de avaliação de resultados dos projetos ou programas desenvolvidos em conjunto, como já discutido no capítulo 2. Desse modo, essa caracterização foi norteadada pelos critérios propostos por Austin (2001, p. 47) no *continuum* da colaboração para categorização das cooperações, sendo eles: nível de envolvimento, importância para a missão, magnitude dos recursos, âmbito das atividades, complexidade administrativa e valor estratégico. Ressalta-se, entretanto, que esses aspectos foram apenas orientadores, visto que uma análise completa dos casos requereria entrevistas com Estado e OSCIP, todavia, considerando o escopo deste estudo, essas características estão sob a percepção das OSCIPs pesquisadas.

Através de duas questões, que combinavam respostas de múltipla escolha (alternativas não excludentes) e respostas abertas, as OSCIPs que possuíam parcerias formalizadas por convênio e/ou termo de parceria indicaram aspectos, que constam na tabela 9, como os principais caracterizadores dessas cooperações, bem como os papéis mais usuais dos órgãos governamentais no âmbito das articulações.

Tabela 9 – Principais aspectos caracterizadores das parcerias e papéis mais usuais dos órgãos governamentais sob a percepção das OSCIPs

Aspectos que caracterizam a parceria	%	Papéis mais usuais dos órgãos governamentais	%
▪ Na parceria, o órgão governamental provê recursos e a OSCIP executa atividades	100	▪ O órgão governamental acompanha o progresso dos projetos/programas através de relatórios escritos	83
▪ O pessoal do órgão governamental tem ligação mínima com a causa (projeto/programa objeto de parceria)	67	▪ O órgão governamental disponibiliza (porém não doa) recursos financeiros	67
▪ Embora as atividades sejam diferentes, as missões da OSCIP e do órgão governamental coincidem e os valores são compatíveis	50	▪ O órgão governamental monitora e avalia os resultados e impactos dos projetos/programas desenvolvidos com recursos públicos	50
▪ O órgão governamental e a OSCIP têm contatos frequentes, durante o desenvolvimento dos projetos/programas, para monitoramento e avaliação de resultados	50	-	-

Para os dois primeiros aspectos caracterizadores, o relacionamento cooperativo possui um caráter filantrópico, pois, segundo Austin (2001), essa divisão de atividades e esse nível de envolvimento de pelo menos um dos parceiros são características próprias desse primeiro estágio do *continuum* da colaboração, além disso, esses itens foram comuns às OSCIPs independentemente das parcerias terem sido celebradas por convênio ou termo de parceria. A expressão “ligação mínima com a causa”, citada na tabela 9, é utilizada pelo referido autor (2001, p. 49) para caracterizar a natureza de um relacionamento no qual praticamente não há uma integração organizacional entre os parceiros em termos de envolvimento com a causa, como, por exemplo, com o projeto social que está sendo desenvolvido em parceria.

Esses aspectos também podem ser verificados através dos seguintes depoimentos: “Só existe cobrança.” (OSCIP ao se referir ao convênio); “Acho que os benefícios foram muito mais para a sociedade do que para o ministério, pois esse não incorporou ainda o resultado desse trabalho [...]” (OSCIP ao se referir ao termo de parceria).

Outra entrevistada, que possui termo de parceria e convênio formalizados com o governo, ao comparar os dois instrumentos, observou que “[...] ambas as instituições estão preocupadas com a eficiência, não necessariamente com a causa, mas sim com a sistemática de avaliação.” (OSCIP ao comparar termo de parceria e convênio).

Diante desse cenário, vale observar que são vários os fatores que podem contribuir para o sucesso ou fracasso de uma parceria. Fischer (2005, p. 16) enfatiza a importância do planejamento, do conhecimento mútuo das expectativas e do estabelecimento prévio dos resultados esperados, por outro lado Fischer (2003a, p. 114) também esclarece que, embora os parceiros na maioria das vezes conheçam os objetivos e finalidades da parceria, existe uma dificuldade na definição prévia dos papéis e responsabilidades.

Assim, o acompanhamento do progresso do projeto através de relatórios escritos é o papel mais usual dos órgãos governamentais na percepção de 83% das OSCIPs pesquisadas, sendo que este também é característico das cooperações de caráter filantrópico.

Por outro lado, os dois últimos aspectos que caracterizam essas cooperações e os outros dois papéis percebidos pelas OSCIPs, constantes da tabela 9, sugerem uma parceria mais próxima do estágio transacional, de acordo com o *continuum* da colaboração de Austin (2001).

No entanto, é importante ressaltar que, embora a avaliação de projetos sociais seja um desafio aparentemente vencido para parte das OSCIPs pesquisadas, uma análise mais detalhada evidencia que esse processo necessita de melhorias e aprimoramentos como será discutido no tópico 4.4.2.

No âmbito governamental, as doações não são práticas tão comuns, no entanto verificou-se que uma menor parcela das OSCIPs estudadas considera que os recursos repassados pelo ente estatal são doações, nesses casos não existe uma mentalidade de parceria, de trabalho conjunto. Vale observar, contudo, que algumas entidades relataram que essas doações realmente ocorreram como no exemplo de uma OSCIP que, no início das suas atividades, recebeu um empréstimo em dinheiro da prefeitura do município e, posteriormente, este foi convertido em doação por força legal.

O ITS apontou características diferenciadas para sua parceria com o MCT, como a discussão de metas e diretrizes, o intercâmbio de competências e o aprendizado, além daquelas já abordadas, como os contatos frequentes para monitoramento e avaliação de resultados, desse modo foi possível observar que, de forma geral, esses aspectos estão relacionados à atuação da comissão de acompanhamento e avaliação dos projetos, prevista na lei 9.790/1999, como será discutido nos tópicos 4.4.2.3 e 4.4.2.4.

De todas as entidades pesquisadas, apenas uma recebia recursos financeiros e não financeiros, as demais recebiam somente os financeiros, sendo que, para 50% dessas OSCIPs, esses recursos estão entre 50% e 70% da receita total da entidade; para 17% delas, estão entre 70% e 90%; e para uma 33% dessas organizações representam mais de 90%, ou seja, o governo é basicamente a única fonte de recursos. Esses dados constam na tabela a seguir por faixa de receita anual dessas entidades.

Tabela 10 – Representatividade dos recursos financeiros recebidos de entes governamentais por faixa de receita anual das OSCIPs

Representatividade dos recursos financeiros governamentais em relação à receita da OSCIP	Qtde	Faixa da receita anual das OSCIPs pesquisadas que recebem recursos públicos (ano-base: 2004)
Acima de 50% até 70%	3	Acima de R\$ 250 mil até R\$ 500 mil Acima de R\$ 250 mil até R\$ 500 mil Acima de R\$ 1 milhão até R\$ 2,5 milhões
Acima de 70% até 90%	1	Acima de R\$ 10 mil até R\$ 25 mil
Acima de 90%	2	Até R\$ 5 mil Acima de R\$ 250 mil até R\$ 500 mil

Outro aspecto analisado foi há quanto tempo essas entidades recebem esses recursos, sendo que, cruzando esses dados com a data de fundação das organizações, foi possível verificar que 67% delas recebem desde o ano da sua fundação, podendo-se presumir que esses recursos são representativos e vitais para a sua sobrevivência.

Essas análises tornam-se significativas, no contexto deste estudo, para verificar se a avaliação dos resultados dos projetos sociais é fruto de um relacionamento mais integrativo entre os parceiros ou apenas de imposições legais. Os resultados encontrados sugerem, em linhas gerais, que esse processo de avaliação está mais atrelado às exigências da lei do que a um envolvimento mais profundo entre as entidades parceiras e, nesse caso, o processo pode não produzir os efeitos desejados.

4.4.1.1 Concurso de projetos

Uma das inovações prevista na lei das OSCIPs é a possibilidade da escolha dos parceiros ser realizada por meio de concurso de projetos, como uma forma mais transparente de seleção. No entanto, nos casos estudados, não houve a realização de concurso de projetos nos moldes do decreto 3.100 (BRASIL, 1999a).

Com relação ao 5 Elementos, o processo utilizado para seleção foi o de demanda induzida, que se refere a uma “linha de apoio a projetos apresentados em resposta a editais de convocação, de acordo com prioridades estratégicas da Política Nacional do Meio Ambiente” (SZAZI, 2003, p. 118), sendo que esse procedimento já é praxe do FNMA.

No caso do ITS, não houve edital, a parceria foi iniciativa da OSCIP que apresentou o projeto ao MCT, entretanto é importante ressaltar as dificuldades encontradas pela entidade no processo de negociação com o parceiro público potencial.

Segundo a entrevistada do ITS, a celebração do termo de parceria foi fruto de muita pressão por parte da OSCIP, que precisou realizar um trabalho de sensibilização junto ao ministério, de aproximadamente um ano, pois este apresentava resistência cultural ao trabalho proposto pelo ITS, ademais, após a aprovação do projeto, a espera para a liberação dos recursos foi outra dificuldade encontrada pela OSCIP.

Portanto, nesses casos, o modelo do termo de parceria não trouxe inovação no que se refere à forma de seleção da organização parceira, corroborando os achados de Koga (2004, p. 131; 133 e 144).

4.4.1.2 Benefícios e desafios

Os desafios surgem quase que naturalmente quando se trabalha de forma conjunta, sendo assim, uma tarefa que exige um maior grau de cooperação entre os parceiros é como vencê-los para que existam resultados benéficos tanto para as organizações envolvidas quanto para a sociedade como um todo. Um último aspecto analisado nesse processo de caracterização das parcerias foi a identificação, através de duas questões abertas, dos principais benefícios e desafios encontrados no âmbito dos termos de parceria e dos convênios celebrados.

Para as OSCIPs que possuíam convênio com entes públicos, o principal benefício proporcionado por essas parcerias foi o próprio recurso disponibilizado, que possibilitou a realização das atividades em prol da comunidade.

Por outro lado, as maiores dificuldades e desafios encontrados por essas entidades foram:

- O cumprimento da lei 8.666/1993 (Lei das Licitações); e
- A falta de compromisso com o pagamento dos recursos.

No âmbito dos termos de parceria, o principal benefício mencionado foi a aquisição de bens permanentes que ficaram para a instituição após o término do termo de parceria, procedimento não permitido no convênio. Já as dificuldades e desafios encontrados foram: a necessidade de fazer muitos levantamentos de preços, quando se procura trabalhar com qualidade e sustentabilidade e os fornecedores do produto utilizado (papel reciclado, por exemplo) são escassos; e a dificuldade de se encontrar parceiros tanto na área pública quanto na área privada.

Diante desse quadro, ressaltam-se dois significativos diferenciais trazidos pelo modelo do termo de parceria em relação aos convênios: a aquisição de bens permanentes, os quais podem ficar para as OSCIPs após o término do referido instrumento e, embora não citado pelas

entidades pesquisadas, a possibilidade de pagamento de pessoal (despesas de custeio) com os recursos públicos.

Além disso, os idealizadores do termo de parceria tomaram algumas precauções, como a não obrigatoriedade do concurso de projetos, para que o referido instrumento não ficasse sujeito à lei das licitações, prejudicando assim a sua flexibilidade, pois, como citado pelas OSCIPs que celebraram convênios, o cumprimento dessa lei gera burocracia e prejudica a agilidade da entidade quando do desenvolvimento de suas atividades.

Por outro lado, ainda que uma das finalidades da lei 9.790/1999 seja incentivar a parceria entre as OSCIPs e o Estado, por meio do termo de parceria, as dificuldades encontradas pelas entidades para a celebração do referido instrumento ainda são uma realidade.

4.4.2 Processo de avaliação de resultados e prestação de contas

Como já discutido no capítulo 2, avaliar adequadamente os resultados dos projetos ou programas sociais não é uma tarefa fácil. Num primeiro momento, esse é um desafio aparentemente superado para as OSCIPs no âmbito das parcerias com o governo, todavia uma análise sobre esse processo revela a necessidade de aprimoramentos.

4.4.2.1 Convênios

Todas as OSCIPs de Londrina, Paraná, afirmaram avaliar os resultados dos projetos e/ou programas desenvolvidos em parceria com órgãos públicos através de convênio e, para 50% delas, o órgão governamental também monitora e avalia esses resultados.

Deste modo, através de uma outra questão que combinava respostas abertas e de múltipla escolha com alternativas não excludentes, procurou-se identificar como é realizada esta avaliação, sendo que as respostas podem ser visualizadas no gráfico seguinte.

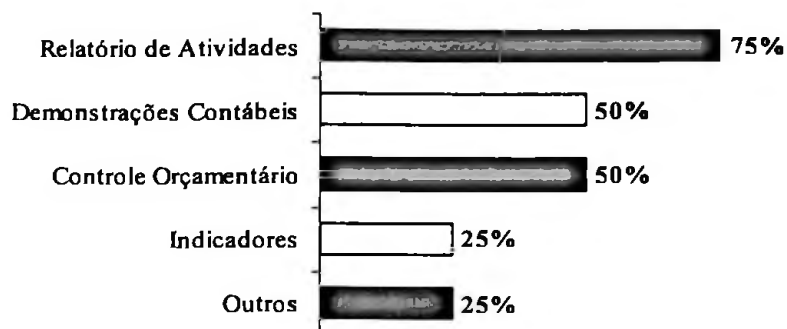


Gráfico 7 – Formas de avaliação de resultados dos projetos desenvolvidos pelas OSCIPs de Londrina

O gráfico 7 engloba as informações coletadas junto às quatro OSCIPs de Londrina que possuem convênios com órgãos públicos, no entanto, considerando que o número dessas entidades é bem reduzido, buscou-se esclarecimentos adicionais junto a elas, através de uma conversa com os respondentes do questionário com a finalidade de conhecer esse processo mais detalhadamente.

A primeira entidade informou que, internamente, a avaliação dos resultados é realizada através do relatório de atividades e de controle orçamentário, já o órgão governamental avalia esses resultados através da prestação de contas constante na IN STN 1/1997 (BRASIL, 1997), descrita e discutida no capítulo 2. Após o envio dos documentos ao órgão público, a entidade relatou que não recebeu nenhum retorno do referido ente estatal.

A segunda entidade relatou avaliar os resultados através das demonstrações contábeis e do relatório de atividades. Essa OSCIP recebe recursos financeiros da Prefeitura do Município por meio de convênio e também recursos não financeiros (alimentação) da esfera federal. No primeiro caso, a avaliação de resultados por parte do órgão governamental ocorre através dos documentos que integram a prestação de contas, sendo estes as demonstrações contábeis, relatório de atividades, parecer do conselho fiscal e documentos bancários; no que se refere aos recursos não financeiros não há prestação de contas.

Já a terceira entidade informou que avalia os resultados através das demonstrações contábeis, relatório de atividades, controle orçamentário e indicadores, no entanto, para essa OSCIP, o órgão governamental não avalia resultados, ele apenas acompanha o progresso dos projetos através das demonstrações contábeis e relatório de atividades.

A quarta entidade tem o governo como única fonte de recursos financeiros e, embora algumas características da parceria sejam típicas do relacionamento de caráter filantrópico, como a mentalidade de doador e donatário e a divisão de atividades, a organização informou que tem contatos freqüentes com o órgão governamental para monitoramento e avaliação de resultados, mas, quando questionada sobre como ocorre esse processo, a OSCIP informou que a avaliação acontece unicamente através de uma prestação de contas mensal, sendo que essa última é composta por extratos bancários, notas fiscais e recibos das despesas realizadas, além disso, a avaliação por parte da OSCIP se limita a esses procedimentos.

4.4.2.2 Análise crítica do processo de avaliação de resultados nos convênios

Esses achados evidenciam que, nesses casos pesquisados, o processo de avaliação de resultados dos projetos desenvolvidos em parceria com órgãos governamentais através de convênio ainda é um desafio.

É possível verificar que, apesar dessa cooperação entre OSCIP e governo, o processo de avaliação não é realizado de forma conjunta pelos parceiros, tendo em vista que os próprios instrumentos utilizados divergem entre eles.

Portanto, a análise desse processo levará em conta a avaliação de resultados por parte:

- a) das OSCIPs; e
- b) dos órgãos governamentais parceiros.

O gráfico 7 apresenta os instrumentos utilizados pelas OSCIPs convenientes para avaliação dos resultados dos projetos, sendo que 75% delas informou usar o relatório de atividades para esse fim, no entanto, entende-se que, em linhas gerais, essa é uma forma de se conhecer o trabalho desenvolvido e não necessariamente uma ferramenta adequada para avaliação, assim, órgãos governamentais que geralmente não executam atividades juntamente com as entidades que recebem os recursos públicos exigem esse tipo de relatório; por outro lado, informações contidas no referido instrumento podem contribuir para o processo de avaliação, como na análise da eficiência de determinada organização através do resultado econômico e metodologia SROI, pois ambas requerem que se identifique, por exemplo, o número de

atendimentos efetuados, informação esta que pode ser levantada a partir do relatório de atividades.

As outras formas de avaliação indicadas por essas OSCIPs, visualizadas no gráfico 7, são as demonstrações contábeis (50%), orçamento (50%), indicadores (25%) e outros (25%), sendo que esse último engloba notas fiscais, recibos e extratos bancários.

Como visto no capítulo 2, a avaliação de resultados dos projetos sociais requer informações sobre o cumprimento de metas e objetivos, eficácia, eficiência e efetividade; ressalta-se, todavia, que as demonstrações contábeis, por si só, não são capazes de fornecer tais informações.

Especialmente no que se refere à eficiência, essa limitação da contabilidade pode ser explicada:

- pela desvinculação existente entre o fluxo dos serviços prestados por essas organizações e as receitas, os custos e as despesas reconhecidas contabilmente;
- pela não utilização do conceito de custo de oportunidade;
- pelo não reconhecimento do serviço voluntário, bem como das outras despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência;
- pela utilização de normas e procedimentos específicos do setor com fins lucrativos.

Vale observar que, das entidades pesquisadas que possuem parcerias por convênio e/ou termo de parceria, apenas uma (17%) não utiliza o serviço voluntário, sendo que, nas demais (83%), o número de voluntários é expressivo se comparado à quantidade de funcionários. O ITS, por exemplo, informou possuir 7 funcionários e aproximadamente 600 voluntários.

Apesar das limitações apontadas, a contabilidade contribui para o processo de avaliação de resultados, pois, como tratado no capítulo 2, tanto o resultado econômico quanto a metodologia SROI utilizam dados contábeis.

A avaliação de resultados não pode ser vista como um processo isolado dentro da instituição, pois ela demanda a comparação entre resultados alcançados e metas estabelecidas e essas são determinadas antes da execução do projeto, ou seja, na fase do planejamento.

Lima *et al.* (1996, p. 319), ao abordarem o orçamento no âmbito do contrato de gestão, ensinam que “Do planejamento resultam os planos, expressos quantitativamente através de orçamentos, que servem de base para a avaliação de desempenhos.” Deste modo, para os autores, o orçamento é a expressão física e econômica dos planos aprovados.

Portanto, entende-se que o orçamento se constitui num instrumento de apoio do processo de avaliação de resultados e desempenhos na medida em que permite que sejam feitas comparações entre valores previstos e realizados.

Outro aspecto interessante é que uma das entidades indicou que o orçamento faz parte desse processo de avaliação, mas as demonstrações contábeis não. Isso pode sugerir áreas não integradas dentro da instituição, como nos resultados encontrados por Campos (2003, p. 129-138) que, ao estudar a realidade contábil-gerencial de uma entidade do terceiro setor, a Fundação Otacilio Coser, detectou que a contabilidade não participava diretamente da elaboração, execução e avaliação do orçamento, e as demonstrações contábeis eram utilizadas apenas para fins formais, como para a prestação de contas ao Ministério Público e não para fins gerenciais ou de avaliação.

Diante disso, pode-se retomar a reflexão sobre normas e práticas contábeis adotadas pelas entidades do terceiro setor no que se refere à possível utilização por essas instituições de princípios da contabilidade governamental, com relação ao orçamento.

As outras formas de avaliação indicadas pelas OSCIPs de Londrina foram os indicadores e a prestação de contas mensal. Os indicadores, nesse caso, são utilizados pela OSCIP e não pelo órgão governamental parceiro e, portanto, serão analisados aqueles utilizados no âmbito dos termos de parceria estudados.

Como já abordado, uma das OSCIPs informou avaliar os resultados somente através dos documentos que integram a prestação de contas mensal ao órgão público parceiro, ou seja, por extratos bancários, notas fiscais e recibos das despesas realizadas, assim entende-se que esses não são instrumentos que se destinam à avaliação que, nesse caso, não é realizada nem pela entidade nem pelo governo.

Esse último exemplo caracteriza a avaliação por parte dos órgãos governamentais que celebraram convênio com as OSCIPs em questão, ou seja, a ênfase está no processo de prestação de contas. Verifica-se que esses órgãos estão mais preocupados em saber se o dinheiro foi aplicado corretamente, com documentos hábeis e contabilidade formal, do que com a avaliação de resultados propriamente dita.

Além disso, outro instrumento presente nesse processo é o relatório anual de execução de atividades que, como já abordado, é característico da cooperação de caráter filantrópico.

Com visto anteriormente, os recursos financeiros disponibilizados pelo poder público são significativos para essas OSCIPs, contudo aspectos como a eficiência, por exemplo, não são avaliados pelos entes estatais.

4.4.2.3 Termos de parceria

Os resultados aqui descritos e analisados estão baseados em dados primários e secundários coletados em entrevistas junto às OSCIPs e em pesquisa documental junto aos órgãos governamentais parceiros, respectivamente.

Nesse tópico serão descritos e posteriormente analisados os procedimentos adotados pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) e Fundo Nacional do Meio Ambiente (FNMA) para acompanhamento e avaliação dos projetos desenvolvidos em parceria com OSCIPs através de termo de parceria.

Antes de analisar a sistemática de avaliação utilizada pelo MCT, é oportuno conhecer os antecedentes desse ministério quanto às parcerias celebradas com entidades do terceiro setor.

Em 1998 foi promulgada a lei das OSs e, nesse mesmo ano, o MCT assinou o seu primeiro contrato de gestão com a Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Sincontron – ABTLuS; em 2001 mais dois contratos de gestão são assinados com o Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada - IMPA e com o Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá; e, em 2002, com a Rede Nacional de Ensino e Pesquisa - RNP e com o Centro de Gestão e Estudos Estratégicos – CGEE.

A lei das OSCIPs foi promulgada em 1999, mas somente em 2002 foi assinado o primeiro termo de parceria entre o MCT e o Instituto Publix; em 2003 é celebrado o termo de parceria com o Instituto de Tecnologia Social (ITS) e, em 2004, com o Centro de Pesquisas do Pantanal (CPP).

Assim, desde a promulgação dessas duas leis, o MCT acumula a experiência de cinco contratos de gestão e três termos de parceria assinados e, como visto no capítulo 2, essas normatizações têm em comum uma mudança de ênfase em relação ao convênio, pois os primeiros introduzem uma concepção de avaliação focada no alcance dos resultados das ações e não na forma de aplicação de recursos, como neste último instrumento.

Verificou-se neste estudo que a sistemática de avaliação adotada pelo MCT nos termos de parceria é similar àquela utilizada nos contratos de gestão.

O projeto desenvolvido através do termo de parceria celebrado entre o MCT e o ITS é o “Centro Brasileiro de Referência em Tecnologia Social (CBRTS)” com o objetivo de identificar, conhecer, sistematizar e disseminar práticas de tecnologia social, envolvendo ONGs, poder público, universidades e institutos de pesquisa, tendo vigência inicial de 1 ano (2004).

O detalhamento dos objetivos, metas, indicadores de resultados, cronograma de execução, bem como a previsão de receitas e despesas constam do programa de trabalho, proposto pelo ITS e aprovado pelo MCT, que é parte integrante do termo de parceria. Essas metas e indicadores de resultado estão sumariados no quadro 12.

Quadro 12 – Metas e indicadores de resultado do ITS

Linha de Ação	Indicador	Meta	Peso
1. Implantação da infraestrutura do Centro Brasileiro de Referência em Tecnologia Social	1.1. Profissionais contratados conforme perfil definido;	9	4
	1.2. Imóvel locado conforme especificação;	1	4
	1.3. Estações de trabalho, instaladas;	5	3
	1.4. Amb. destinado a eventos de pequeno porte, instal.	1	3
2. Sistematização de conhecimento sobre Tecnologia Social	2.1. Eventos/ano realizados	4	3
	2.2. Eventos avaliados	4	4
3. Elaboração e Implementação de Tecnologia Social em Programas de Desenvolvimento Local	3.1. Tecnologias Sociais em Programas de Desenvolvimento Local, identificados e implementados	2	4
	3.2. Implementação das Tecnologias Sociais em Programas de Desenvolvimento Local, avaliadas	2	5
4. Mapeamento Nacional de Tecnologias Sociais produzidas e/ou utilizadas pelas Organ. da Sociedade Civil	4.1. Tecnologias Sociais identificadas	50	4
	4.2. Tecnologias Sociais detalhadas	12	5
	4.3. Informações sobre Tecnologias Sociais, sistematizadas	3	4
5. Desenvolvimento de Sistema de Informação	5.1. Portal desenvolvido	1	3
	5.2. Instituições financiadoras de projetos sociais, identificadas	50	3
	5.3. Informações geradas pelo Centro de Referência disponibilizadas no Portal	1	2
	5.4. Número de acessos ao Portal;	200/mês	1
	5.5. Processo de desenvolvimento e de funcionamento do Portal, analisado	2	3

Fonte: Dados fornecidos pelo Ministério da Ciência e Tecnologia

Segundo a coordenadora-geral de supervisão e acompanhamento das Organizações Sociais no MCT, a linha de ação “[...] é o conjunto de objetivos (macro) que permite que a entidade alcance a sua missão institucional.” (MARÇAL, 2005, p. 11). Assim, para cada linha de ação do ITS existem os objetivos geral e específicos, que devem levar em conta a missão da entidade que é “[...] Promover a geração, o desenvolvimento e o aproveitamento de tecnologias voltadas para o interesse social e reunir as condições de mobilização do conhecimento, a fim de que se atendam as demandas da população.” (ITS, 2004, p. 11).

Na entrevista, o ITS informou que, inicialmente, a própria entidade definiu os indicadores a partir dos objetivos do projeto e submeteu ao ministério, no entanto, esse órgão, num segundo momento, reformulou esses indicadores juntamente com a OSCIP, definindo também os pesos.

O acompanhamento e avaliação do projeto desenvolvido são efetuados por uma comissão de acompanhamento e avaliação (CAA), prevista na lei 9.790/1999, composta por dois representantes do parceiro público, um da OSCIP e um do Conselho Nacional de Ciência e

Tecnologia, que se reúne trimestralmente para acompanhar e avaliar o alcance das metas podendo recomendar a revisão destas, dos indicadores, bem como indicar ações corretivas. Os recursos são liberados em quatro parcelas sendo que, a partir da segunda, ficam condicionados ao cumprimento das metas do período anterior.

A reunião de acompanhamento dos resultados foi realizada na sede do ITS e a metodologia adotada foi a seguinte:

- Apresentação e discussão dos resultados alcançados pelo ITS no trimestre;
- Aplicação do quadro de metas e resultados e da sistemática de avaliação aos resultados apresentados pelo Instituto;
- Conclusão sobre o desempenho do ITS, no que diz respeito ao alcance das metas estabelecidas no termo de parceria; e
- Emissão de parecer final.

A sistemática de avaliação é aplicada aos resultados alcançados da seguinte forma:

- a) A avaliação de desempenho do ITS tem por base os indicadores e metas constantes no quadro 12, sendo calculada a partir do esforço despendido para o alcance da meta acordada;
- b) Assim, atribuem-se notas de 0 (zero) a 10 (dez), conforme a relação entre o resultado observado e a meta acordada, segundo a escala a seguir:

Resultado Observado	90% ou mais	80 a 89%	70 a 79%	60 a 69%	55 a 59%	51 a 54%	50% ou menos
Nota Atribuída	10	9	8	6	4	2	0

- c) O resultado da multiplicação do peso pela nota corresponderá ao total de pontos atribuídos a cada indicador;
- d) O somatório dos pontos dividido pelo somatório dos pesos corresponderá à pontuação média da Instituição;
- e) A pontuação média global está associada a um respectivo conceito que deverá ser classificado conforme quadro a seguir:

Pontuação Global	Conceito
9,0 a 10,0 pontos	Excelente Desempenho
7,0 a 8,9 pontos	Bom Desempenho
6,5 a 6,9 pontos	Desempenho Regular
6,0 a 6,4 pontos	Desempenho Ruim
5,9 pontos ou menos	Desempenho Pésimo

Para uma melhor compreensão dessa sistemática, apresenta-se, na tabela 11, a sua aplicação aos resultados alcançados pelo ITS.

Tabela 11 – Avaliação de desempenho do ITS para todo o período do termo de parceria

Indicador	Resultado Observado (%)	Nota	Peso	Avaliação Anual
1.1	100	10	4	40
1.2	100	10	4	40
1.3	100	10	3	30
1.4	100	10	3	30
2.1	100	10	3	30
2.2	100	10	4	40
3.1	100	10	4	40
3.2	100	10	5	50
4.1	100	10	4	40
4.2	100	10	5	50
4.3	100	10	4	40
5.1	100	10	3	30
5.2	100	10	3	30
5.3	100	10	2	20
5.4	100	10	1	10
5.5	100	10	3	30
TOTAIS			55	550
Pontuação Média Global da Instituição (Σ Pontos/ Σ Pesos)				10,0
Conceito: 9,0 a 10,0 pontos				Excelente Desempenho

Fonte: Dados fornecidos pelo Ministério da Ciência e Tecnologia

Tendo em vista que todas as metas foram integralmente atingidas, todas as notas atribuídas foram 10,0 e, portanto, o conceito atingido pelo ITS foi “Excelente Desempenho”.

A entrevistada do ITS informou que o foco da CAA está no conteúdo do projeto, ou seja, nesse momento é realizada a avaliação das atividades e não das contas. A parte financeira é analisada a partir dos documentos previstos no artigo 12 do decreto 3100 (BRASIL, 1999a) que são enviados ao ministério, sendo estes:

- Relatório sobre a execução do objeto do termo de parceria, contendo comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados;
- Demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução do projeto, assinado pelo contabilista e pelo responsável da OSCIP;
- Extrato da execução física e financeira que deve ser publicado no Diário Oficial da União.

Em março de 2005, o FNMA informou a existência de oito termos de parceria celebrados com OSCIPs, dentre essas encontra-se o 5 Elementos – Instituto de Educação e Pesquisa Ambiental (5 Elementos). Apesar disso, o instrumento mais utilizado pelo FNMA para a regulação das parcerias com entidades do terceiro setor é o convênio, que pressupõe a existência de um interesse recíproco (a preservação e recuperação ambiental, por exemplo) e o regime de mútua cooperação (em que cada parte contratante colabora com algum recurso passível de avaliação econômica) (SZAZI, 2003, p. 120).

Desta forma, verificou-se que os procedimentos adotados pelo FNMA nos termos de parceria são similares àqueles adotados nos convênios.

O projeto desenvolvido através do termo de parceria celebrado entre o FNMA e o 5 Elementos é o “Fortalecendo a REPEA – Rede Paulista de Educação Ambiental” com o objetivo de fortalecer a educação ambiental (EA) no Estado de São Paulo, através da integração crescente entre pessoas e instituições que desenvolvem atividades nesse campo, tendo vigência inicial de 18 meses (2003/2004). A finalidade desse projeto está em conexão com a missão do 5 Elementos que é “aprofundar a relação das pessoas com o meio-ambiente, promovendo uma educação ambiental emancipatória e transformadora.”

O programa de trabalho foi apresentado pelo 5 Elementos em formulário próprio do FNMA, sendo que o seu formato é o previsto na IN STN 1/1997 (BRASIL, 1997) que regulamenta os convênios no âmbito da União, descrito no capítulo 2. Assim, um dos componentes desse programa de trabalho é o cronograma de execução, no qual são estabelecidas as metas a serem atingidas em cada etapa da execução e indicadores físicos, os quais podem ser visualizados no quadro 13.

Quadro 13 – Metas e indicadores do 5 Elementos

Meta	Etapa/ Fase	Especificação	Indicador Físico		Duração	
			Unidade	Qtde	Início	Término
1		Gestão e Animação				
	1.1	Implantação do grupo gestor do projeto	G.gestor	1	Mês 1	Mês 2
	1.2	Reuniões mensais do grupo gestor	Reuniões	18	Mês 1	Mês 18
	1.3	Estruturação e funcionamento secretaria executiva	Diversos	1	Mês 1	Mês 18
	1.4	Reuniões trimestrais da REPEA	Reuniões	6	Mês 1	Mês 16
	1.5	Encontros de aval. das ativ. da REPEA e do projeto	Encontro	2	Mês 9	Mês 18
	1.6	Partic.na reunião de facilitação nacional da REBEA	Particip.	1	Mês 3	Mês 4
	1.7	Participação na reunião de planejamento da sustentabilidade da REBEA	Particip.	1	Mês 9	Mês 10
	1.8	Partic.do V Fórum de EA e II Encontro da REBEA	Pessoas	2	Mês 5	Mês 6
1.9	Encontro p/estímulo à articul. das redes EA RJ e ES	Encontro	1	Mês 11	Mês 12	
2		Comunicação, Ofertas e Serviços de Informação				
	2.1	Reformulação do site da REPEA	Site	1	Mês 1	Mês 6
	2.2	Manutenção	Program.	1	Mês 1	Mês 18
	2.3	Publicação do periódico informativo/quadrimestral	Edições	7	Mês 11	Mês 12
	2.4	Produção de materiais institucionais e de comunic.	Diversos	1	Mês 1	Mês 6
3		Diagnóstico da EA no Estado de São Paulo				
	3.1	Operação Integrada com o SIBEA para alimentação	Diversos	1	Mês 1	Mês 18
	3.2	Seminário def. metodologia conjunta c/as redes p/diagnóstico	Particip.	1	Mês 3	Mês 4
	3.3	Coleta de dados	Question.	5000	Mês 3	Mês 12
	3.4	Capacitação p/alimentação do banco de dados	Cursos	1	Mês 5	Mês 6
	3.5	Sistematização e análise de dados	Diagnóst.	1	Mês 5	Mês 12
	3.6	Disponibilização dos dados via internet	Bco.dados	1	Mês 7	Mês 12
3.7	Participação no Sem. do Estado da Arte da EA no Brasil	Particip.	1	Mês 15	Mês 16	
4		Capacitação para o trabalho em rede e ampliação da REPEA				
	4.1	Realização dos cursos de capacitação	Cursos	10	Mês 7	Mês 12
5		Sustentabilidade da REPEA				
	5.1	Elab. e implementação do plano de sustentabilidade	Plano	1	Mês 7	Mês 18

Fonte: Dados fornecidos pelo Fundo Nacional do Meio Ambiente

Para análise dos resultados alcançados no projeto é constituída a comissão de avaliação, com representantes do parceiro público e da entidade, conforme previsão legal, no entanto as reuniões dessa comissão não aconteceram como no caso do MCT.

Na entrevista, a OSCIP informou que os contatos com o FNMA não foram presenciais (mas por *e-mail*, telefone). Isto se deve à dificuldade identificada por Koga (2004, p. 134), no que diz respeito à viabilidade do órgão público ser sempre representado na comissão de avaliação. A autora relata, com base em entrevista efetuada, que o FNMA não possui pessoal suficiente para fazer o acompanhamento de todos os projetos que financia, portanto o monitoramento é feito por amostragem.

Além disso, a entrevistada do 5 Elementos relatou que, embora eles tenham encaminhado ao FNMA um relatório de avaliação do projeto, eles não haviam recebido retorno (até a data da entrevista) sobre esse processo de avaliação.

Esse relatório citado pela entidade faz parte da prestação de contas que é devida ao FNMA, que é feita de duas formas: a) Bimestralmente, através da Declaração de Gastos Bimestral – DGB, composta da relação de bens adquiridos, relação de pagamentos efetuados, anexada a fotocópia de cada documento comprobatório de despesa (recibos, notas fiscais, etc.) e do relatório sintético de acompanhamento físico; e b) Final, que é composta pelos documentos elencados no artigo 12 do decreto 3.100/1999, descritos anteriormente, mais extrato da conta bancária específica do termo de parceria.

Além desses procedimentos, o FNMA desenvolveu o Sistema de Acompanhamento Financeiro e Prestação de Contas – SISPEC, que é um sistema de informação tanto de atividades quanto de recursos financeiros (gastos), ele possui um formato digital, permitindo lançamentos pela própria organização com atualização *on line* junto ao FNMA. Essas entidades que prestam contas ao FNMA são capacitadas para a utilização do sistema.

Esse sistema foi bastante elogiado pela entrevistada do 5 Elementos, que sugeriu que outros órgãos estatais também poderiam utilizá-lo.

4.4.2.4 Análise crítica do processo de avaliação de resultados nos termos de parceria

Um dos aspectos inovadores da lei das OSCIPs em relação ao convênio é a previsão de uma comissão para monitorar e avaliar resultados alcançados e, embora a legislação não determine em que momento essa comissão deva atuar, se antes, durante ou no fim do projeto, entende-se que, se possível, ela deve estar presente em todas essas fases.

Em linhas gerais, esse entendimento deve-se aos seguintes fatores discutidos no capítulo 2:

- Uma parceria que vise um caráter mais integrativo e menos filantrópico requer uma gestão participativa e conjunta;
- A avaliação de projetos sociais abrange a avaliação de viabilidade, de processo ou monitoramento, de resultados e de impacto;

- Especialmente no âmbito das parcerias, um conjunto de indicadores é fruto de um processo de diálogo e negociação entre os diferentes sujeitos envolvidos.

Na parceria entre o MCT e o ITS, esses aspectos sobressaem-se quando da reformulação dos indicadores de forma conjunta e das reuniões trimestrais da CAA na sede da OSCIP, possibilitando um espaço de interação entre os parceiros, além disso as próprias recomendações e orientações da CAA podem contribuir para um melhor desempenho das atividades da parceria, sendo um diferencial do modelo do termo de parceria em relação ao convênio.

No entanto, na parceria entre o FNMA e o 5 Elementos, essas ações não ocorreram da mesma forma, destacando-se, no âmbito dessa última cooperação, a utilização do SISPEC, que permite o acompanhamento virtual dos projetos desenvolvidos, afora isso, a própria rotatividade do pessoal governamental envolvido no projeto pode prejudicar tanto o andamento das atividades quanto o processo de avaliação de resultados. As conseqüências, nesses casos, vão desde o atraso no repasse dos recursos públicos até a falta de retorno, por parte do ente estatal, dos resultados da avaliação, como ocorreu no caso do FNMA após uma mudança de gestão (nesse caso, a mudança do governo federal).

Outra inovação prevista pelo modelo do termo de parceria é a concepção de avaliação focada no alcance dos resultados das ações e não na forma de aplicação de recursos, para isso a lei das OSCIPs fala da utilização de critérios objetivos de avaliação de desempenho, mediante indicadores de resultado.

Entretanto, as pesquisas de campo e documental demonstraram que padrões de controle já utilizados pelos órgãos governamentais são aplicados indistintamente aos termos de parceria, fazendo com que esse modelo ainda não tenha alcançado mudanças significativas no que se refere à avaliação dos projetos ou programas sociais.

No caso do MCT, a pesquisa mostrou que os procedimentos de avaliação são similares àqueles utilizados nos contratos de gestão, já no FNMA verifica-se similaridade com os critérios usados nos convênios.

A sistemática de avaliação adotada pelo MCT na sua parceria com o ITS é a mesma utilizada no contrato de gestão firmado entre a Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (ACERP) e a União em 16 de janeiro de 1998, ou seja, aproximadamente um ano antes da promulgação da lei das OSCIPs, sendo que esses procedimentos foram descritos e analisados por Olak (2000, p. 111-119).

As críticas, nesse caso, referem-se à arbitrariedade na definição dos pesos atribuídos aos indicadores, tornando a avaliação passível de questionamento e aos próprios indicadores utilizados.

Como visto no capítulo 2, os instrumentos utilizados no processo de avaliação de projetos e programas sociais devem ser selecionados de acordo com os fins a que servem, assim a escolha dos indicadores, por exemplo, ocorre em função dos aspectos que se deseja avaliar: sua eficácia, eficiência ou efetividade.

Embora a ênfase, neste trabalho, recaia sobre a análise da eficiência, entende-se que os três pontos citados precisam ser avaliados para se chegar a conclusões sobre o desempenho do projeto social desenvolvido em parceria.

Deste modo, verificou-se que tanto os indicadores utilizados pelo MCT e ITS quanto os usados pelo FNMA e 5 Elementos são indicadores físicos que abrangem somente aspectos qualitativos.

Nesse processo de avaliação, tornam-se necessárias ainda comparações entre metas propostas e resultados alcançados, portanto um relatório que abranja esses aspectos deve compor a prestação de contas relativa à execução do termo de parceria. No entanto, entende-se que essas comparações não devem se limitar ao término do projeto, mas devem ser efetuadas no decorrer do seu desenvolvimento, como ocorreu com o MCT e o FNMA, com o diferencial de que, no primeiro, essas comparações foram feitas trimestralmente nas reuniões da CAA, já o segundo efetuou o acompanhamento não presencial através do SISPEC.

É interessante observar que as demonstrações contábeis na sua totalidade não fazem parte desse processo de avaliação de resultados e prestação de contas ao parceiro público, porém essa última engloba uma demonstração de receitas e despesas exclusiva para o projeto e um

extrato de relatório de execução física e financeira, com os valores previstos e realizados para as despesas.

A entrevistada do 5 Elementos, ao se referir a essa demonstração exclusiva do projeto, esclareceu: “[...] eu tenho que pagar a mais para o contador fazer isso, e eu não tenho recursos no projeto para bancar esse trabalho.”

Diante disso, verifica-se que o desenvolvimento da contabilidade nessas entidades poderia considerar princípios da contabilidade por fundos, ou seja, poder-se-ia ter um fundo para cada projeto, bem como aqueles que envolvem a contabilidade governamental (orçamentária), pois, nesse caso, o orçamento poderia ser executado na própria contabilidade.

Com relação a esse processo de prestação de contas, verificou-se também que o FNMA possui controles mais rígidos que o MCT, com relação à utilização dos recursos repassados, pois além da documentação prevista na lei das OSCIPs, as entidades utilizam o SISPEC e encaminham ao Fundo, bimestralmente, as DGBs e notas fiscais. Koga (2004, p. 138) esclarece, com base em entrevistas, que esses procedimentos se justificam uma vez que o próprio FNMA tem que seguir padrões estabelecidos por seus financiadores, como por exemplo, o Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID.

Diante disso, é importante refletir se os instrumentos de avaliação utilizados nas parcerias são adequados para que se possa avaliar a eficácia, eficiência e efetividade dos projetos.

Por um lado, encontram-se os indicadores físicos para que se proceda à avaliação das ações desenvolvidas no projeto e, por outro, os documentos que integram a prestação de contas para que seja avaliada a parte financeira do projeto ou a forma de aplicação dos recursos.

Desta forma, entende-se que esses instrumentos, se considerados isoladamente, não permitem conclusões sobre a eficácia, eficiência e efetividade dos projetos, como esclareceu Lima (1998, p. 325-326) ao analisar a contribuição de indicadores físico-operacionais e financeiros para a avaliação da eficácia no âmbito dos contratos de gestão.

Com relação especificamente à eficiência verificou-se, no capítulo 2 e tópico 4.4.2.2, as limitações e contribuições da contabilidade nesse processo. Essas limitações se estendem aos documentos que compõem a prestação de contas ao poder público.

Ademais, para que os próprios indicadores refletissem aspectos relacionados à eficiência, conceitos econômicos precisariam ser considerados, como, por exemplo, o custo de oportunidade, que é a base para a mensuração do resultado econômico, considerado, neste trabalho, um indicador de eficiência da entidade como um todo e de projetos e programas sociais e, portanto, uma alternativa a ser considerada pelas parcerias entre as OSCIPs e órgãos governamentais.

Algumas das conseqüências que podem decorrer desse processo são:

- a possível utilização dos recursos públicos em projetos ineficientes;
- a avaliação pode não cumprir o seu principal papel que é a geração de aprendizagem, conseqüentemente, ela não será um meio de melhoria dos projetos existentes e de redirecionamento de ações futuras; e,
- na falta desse componente estratégico, no que se refere ao processo de avaliação e a parceria na sua totalidade, ficará mais difícil para as OSCIPs se proporem a influenciar as políticas públicas.

4.4.2.5 Transparência

As OSCIPs, independentemente de possuírem ou não parcerias com o poder público, estão obrigadas pela lei 9.790/1999 a tornarem públicas suas demonstrações contábeis e relatório de atividades. Essa é a prestação de contas anual da OSCIP à comunidade em geral, referindo-se à totalidade das operações da entidade. Assim, como discutido no capítulo 2, poder-se-ia presumir que esses são os instrumentos previstos em lei para que se proceda à avaliação do desempenho da OSCIP como um todo.

Portanto, procurou-se verificar através do questionário e entrevista, se as OSCIPs que recebem recursos públicos têm dado publicidade aos referidos instrumentos e como isso ocorre.

Com relação às demonstrações contábeis, 50% dessas OSCIPs não lhe dão publicidade, 33% tornam públicas através de *website* na internet e 17% através de jornal local. Quanto ao relatório de atividades, 83% das entidades não lhe dão publicidade 17% tornam público através de *website* na internet.

Com relação à obrigatoriedade legal da publicidade das demonstrações contábeis, a entrevistada do 5 Elementos observou:

[...] não sei se aquilo adianta muito, mas como está na lei... Existe um capital social que não é contabilizado, bem como as doações que fazemos, no caso, por exemplo, dos materiais de educação ambiental que produzimos, além disso se nós participamos de um conselho de gestão de recursos hídricos da bacia tal, investimos horas e horas que também não são contabilizadas.

Essa declaração vem ratificar, na prática, algumas das limitações discutidas anteriormente que envolvem essa contabilidade normativa e que, dessa forma, prejudicam a sua contribuição para o processo de avaliação de resultados e desempenhos.

Embora a maioria das instituições não publique o relatório de atividades em si, verificou-se através das entrevistas, que as entidades têm a preocupação e o cuidado de tornar público o seu trabalho através de outras formas. Desse modo, tanto o ITS quanto o 5 Elementos produziram um material informativo e didático, para distribuição ao público, contendo o desenvolvimento e os resultados dos projetos, e todos os produtos estão nos *websites* das referidas entidades. Para o 5 Elementos, essa “[...] é uma forma de realmente chegar nas pessoas tudo o que foi feito.”

Portanto, cabe refletir se o relatório de atividades seria o instrumento mais adequado dentro desse contexto de avaliação de resultados.

Outras publicações obrigatórias no âmbito especificamente dos termos de parcerias são: o extrato do termo de parceria e o da execução física e financeira, bem como o regulamento de compras e procedimentos adotados pela OSCIP para contratação de obras e serviços, que devem ser publicadas na imprensa oficial da área de abrangência do projeto.

Ainda que não se questione a importância dessas publicações na imprensa oficial, vale observar que outros meios de divulgação podem ser menos dispendiosos e possuir um maior

alcance em termos de público, pois, como relatado por Koga (2004, p. 135-136), a publicação, por exemplo, do referido regulamento no Diário Oficial tem onerado as OSCIPs, tendo em vista que essa é uma incumbência da entidade, o custo dessa publicação é significativo e, nesse caso, os gastos devem ser pagos com recursos próprios da entidade e não do termo de parceria.

4.4.3 Relação entre os termos de parceria, convênios e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais

Para identificar a natureza da relação existente entre os termos de parceria, convênios e o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais, solicitou-se aos entrevistados que fizessem algumas comparações entre as parcerias formalizadas por convênio e por termo de parceria.

No entanto, apenas o ITS já havia estabelecido convênio com ente público da esfera estadual além do termo de parceria. Apesar disso, o 5 Elementos possuía a experiência de dois termos de parceria, um na esfera federal e outro na esfera municipal, que tiveram características muito divergentes, possibilitando algumas reflexões.

O projeto desenvolvido no âmbito do termo de parceria firmado entre o 5 Elementos e a prefeitura de Jandira, no Estado de São Paulo, consistiu num curso de educação ambiental para as professoras da rede municipal, assim, ao comparar essa cooperação com a do FNMA, a entrevistada do 5 Elementos relatou que a prefeitura de Jandira não possuía nenhuma experiência em termo de parceria, logo, toda iniciativa quanto à avaliação dos resultados desse projeto e prestação de contas partiu da OSCIP e não do ente público, ou seja, o 5 Elementos reaplicou a mesma metodologia utilizada na sua parceria com o FNMA, encaminhando para a prefeitura de Jandira o relatório final do projeto e um relatório financeiro com xerox de todas as NFs e, até o momento da entrevista, a entidade não tinha obtido nenhum retorno da referida prefeitura.

A entrevistada do ITS também comparou o termo de parceria celebrado com o MCT com o convênio firmado com a secretaria do Estado de São Paulo relatando que o processo de avaliação dos projetos em ambos os casos é similar, pois, nessa última experiência, também foram definidos indicadores e metas, e o pessoal do órgão público acompanhou pessoalmente

o desenvolvimento do projeto, no entanto, a prestação de contas é mais detalhada. Portanto, de forma geral, a OSCIP detectou uma preocupação dos dois entes governamentais com a avaliação, mas, de forma geral, esse procedimento não é fruto de um relacionamento mais integrativo, no qual ambos os parceiros estão totalmente envolvidos com a causa, mas sim de imposições legais.

Na realidade, o estabelecimento de metas e indicadores físicos já está previsto na IN STN 1/1997 (BRASIL, 1997) que regulamenta a realização de convênios no âmbito da União e, como se verificou anteriormente, os indicadores utilizados no âmbito dos termos de parceria estudados possuem essa mesma natureza. Além disso, embora no convênio não esteja previsto a CAA, o acompanhamento pessoal dos projetos também pode ocorrer no contexto desse instrumento.

Considerando esse processo de avaliação de resultados dos projetos, verificou-se através da análise de todos os casos estudados que, embora na literatura pesquisada o termo de parceria apresente um significativo potencial de melhorias em relação ao convênio, na prática, são poucas as diferenças existentes entre esses dois instrumentos, podendo-se ainda estender essas semelhanças ao modelo do contrato de gestão.

Esses resultados corroboram os achados de Koga (2004) no que se refere aos trâmites burocráticos do controle de repasse dos recursos públicos. Baseada nas entrevistas, a autora relata que a não existência de diferenças significativas entre o termo de parceria e convênio, para esses aspectos, pode ser associada ao fato de que “[...] determinados procedimentos de fiscalização anteriormente adotados pelo ente público parceiro continuam a ser exigidos de forma indistinta para qualquer organização, seja ela OSCIP ou não.” (KÓGA, 2004, p. 129).

Essa foi a realidade encontrada no caso dos procedimentos adotados pelo FNMA, além disso, verificou-se uma contrapartida financeira por parte do 5 Elementos quando do termo de parceria com o Fundo, característica própria dos convênios, o mesmo não ocorreu no termo de parceria celebrado entre MCT e o ITS, mas no convênio firmado entre essa última entidade e o Estado de São Paulo.

Afora esses aspectos, é importante observar que, do mesmo modo que existem disparidades entre os processos de avaliação adotados no âmbito dos convênios, como verificado no caso

da OSCIP de Londrina, em que a avaliação se limita à apresentação de notas fiscais e documentos bancários e na relação entre o ITS e governo do Estado de São Paulo, em que ocorre o acompanhamento pessoal do órgão governamental, no termo de parceria isso também ocorre, como no exemplo da parceria entre 5 Elementos e FNMA e prefeitura de Jandira.

Assim, observa-se que, quando a avaliação de projetos sociais não é fruto de um relacionamento mais integrativo, mas sim de imposições legais, esse processo, na prática, pode não surtir os efeitos previstos e desejados.

Essa colaboração mais integrativa requer mudanças na mentalidade da cooperação, modificações que envolvam aspectos culturais, crenças e valores das OSCIPs e órgãos públicos. Nesse ponto, pode-se retomar o conceito de modelo de gestão, discutido sucintamente no tópico 2.4.1, considerando ser este o objeto de mudança da cultura organizacional (PARISI, 2001).

Fischer (2004), ao estudar a influência da cultura organizacional sobre a formação e gerenciamento das alianças intersetoriais, conclui, no contexto dos casos pesquisados, que os padrões culturais e as relações de poder prevalentes nas empresas são fortes condicionantes das características apresentadas pela parceria. Um dos desafios assinalados como recorrente no referido estudo é a inexistência de ferramentas gerenciais adequadas ao modelo de gestão da colaboração intersetorial.

Fala-se, nesse caso, do modelo de gestão da parceria, ou seja, muitas vezes os parceiros tendem a impor os seus procedimentos por considerarem mais adequados, não ocorrendo, nesses casos, uma integração cultural, as crenças e valores dos parceiros são díspares, e isso impactará os critérios de avaliação de resultados e desempenhos.

Por outro lado, como visto no capítulo 2, a reformulação do arcabouço legal é um passo necessário no contexto de medidas que visem estimular o crescimento do terceiro setor através do fortalecimento da sociedade civil e, essas mudanças, portanto, precisam englobar as relações entre terceiro setor e governo e, conseqüentemente, o processo de avaliação dos projetos sociais desenvolvidos em parceria.

No entanto, para que essa relação entre o processo de avaliação e forma de repasse de recursos públicos não esteja limitada aos aspectos legais, é preciso que, juntamente com as alterações nas leis, seja realizado um trabalho de aperfeiçoamento do modelo de gestão dos parceiros e da parceria, de conscientização, compartilhamento de experiências e, principalmente, de capacitação tanto das OSCIPs quanto dos órgãos públicos, ou seja, precisam ser realizados estudos que envolvam esse processo e esses precisam ser disseminados, pois, como concluiu a coordenadora-geral de supervisão e acompanhamento das Organizações Sociais no MCT ao ministrar um curso de capacitação sobre o processo de monitoramento e avaliação nos contratos de gestão e termos de parceria: “[...] Todos os atores envolvidos no processo tiveram que aprender e ainda estão aprendendo. [...] Sem definições básicas foi mais difícil aprender ao longo do caminho.” (MARÇAL, 2005, p. 29-30).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

A lei das OSCIPs é concebida buscando introduzir mudanças na relação Estado e sociedade civil no Brasil, num contexto de medidas que visam o fortalecimento do terceiro setor através da reformulação do arcabouço legal inerente a esse segmento.

Dentre as inovações pretendidas pela lei 9.790/1999, encontram-se os mecanismos de planejamento, avaliação e controle dos projetos que envolvem recursos públicos, sendo que, em termos legais, a ênfase da avaliação se concentra no alcance dos resultados e não necessariamente na forma de aplicação dos recursos, além disso, o próprio estudo da temática da avaliação faz-se necessário no âmbito das organizações do terceiro setor.

Considerando esses fatores, esta pesquisa parte da constatação, ainda na sua fase preliminar, de que existe dificuldade por parte de órgãos governamentais e OSCIPs de se adequar à nova lei no que se refere à sistemática de avaliação a ser desenvolvida e implementada quando da celebração do termo de parceria, bem como a própria definição dos indicadores de resultado.

Assim, este trabalho buscou conhecer e analisar os procedimentos adotados nas parcerias entre OSCIPs e órgãos públicos da esfera federal para, dessa forma, contribuir para o aperfeiçoamento dessas práticas, procurando também disseminar esse conhecimento.

Diante disso, definiu-se como objetivo geral do estudo a realização de uma análise crítica do processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos em parceria, através da comparação entre as parcerias celebradas nos termos da lei 9.790/1999 e aquelas formalizadas por convênios, considerando-se, nessa análise, a utilidade dos instrumentos usados para fins da avaliação da eficiência desses projetos.

A fim de atingir essa finalidade principal foram estabelecidos objetivos específicos, que conduziram este estudo, portanto, as conclusões partirão do cumprimento desses objetivos, chegando-se ao geral, visando, desse modo, responder a questão de pesquisa.

Buscando conhecer o perfil das OSCIPs no contexto do terceiro setor, verificou-se que dentre as organizações pesquisadas houve uma maior incidência de entidades novas, que atuam em áreas que não eram contempladas legalmente, que não necessariamente a assistência social, como consta nos dados disponibilizados pelo Ministério da Justiça, ratificando uma das inovações trazidas pela lei das OSCIPs no que se refere à abrangência de uma maior gama de entidades com relação às suas atividades.

Apesar disso, entende-se que a qualificação como OSCIP ainda é restritiva, pois insere-se no contexto da definição de Salamon, não englobando muitas entidades que fazem parte do terceiro setor, portanto ela não pode ser única no âmbito dessas entidades, e essa não foi sua finalidade, mas representou um passo na regulamentação do terceiro setor no Brasil, não tendo a pretensão de resolver por si só os impasses inerentes ao marco legal.

Embora exista uma tendência de redução das práticas burocráticas que podem advir dos múltiplos enquadramentos legais, observou-se que as entidades pesquisadas, em sua maioria, optaram por outras qualificações além da qualificação como OSCIP, sugerindo que essas organizações buscam os possíveis benefícios por elas proporcionados, considerando que expectativas com relação à qualificação como OSCIP, como a celebração de termo de parceria, não haviam se concretizado.

De forma mais específica, verificou-se que, além de uma maior abrangência institucional, o modelo do termo de parceria trouxe mudanças com relação à aquisição de bens permanentes e pagamento de pessoal, no entanto essas inovações não foram significativas no que se refere ao processo de avaliação de resultados dos projetos sociais, pois padrões de controle já utilizados pelos órgãos governamentais são aplicados indistintamente aos termos de parceria.

A maioria dos relacionamentos cooperativos estudados teve um caráter filantrópico e essa característica também se refletiu no referido processo de avaliação, pois quando a avaliação de projetos não é fruto de relacionamento mais integrativo, mas sim de imposições legais, esse processo, na prática, pode não surtir os efeitos desejados, tornam-se necessárias mudanças culturais, que envolvam as crenças e valores dos parceiros, o modelo de gestão dos parceiros e da parceria em si deve ser melhorado.

No âmbito dos convênios celebrados entre OSCIPs e órgãos governamentais, constatou-se que a ênfase está no processo de prestação de contas, ou seja, os entes estatais estão mais preocupados em saber se o dinheiro foi aplicado corretamente, com documentos hábeis e contabilidade formal, do que com a avaliação de resultados propriamente dita.

Considerando os instrumentos utilizados para esse fim, observou-se que aspectos como a eficiência não são avaliados pelo poder público, embora os recursos financeiros disponibilizados sejam significativos para as OSCIPs em questão.

No contexto dos termos de parceria estudados, destacou-se a atuação da comissão de avaliação e acompanhamento quando da parceria com o MCT, sendo esse um diferencial introduzido pela lei das OSCIPs.

Entretanto, os procedimentos de avaliação adotados são similares àqueles utilizados nos convênios ou contratos de gestão, por um lado encontram-se indicadores físicos, que abrangem somente aspectos qualitativos, para que se proceda à avaliação das ações desenvolvidas no projeto, e por outro, os documentos que integram a prestação de contas para que seja avaliada a parte financeira do projeto ou a forma de aplicação dos recursos.

Desse modo, entende-se que esses instrumentos, se considerados isoladamente, não permitem conclusões sobre a eficiência dos projetos desenvolvidos e, conseqüentemente, do desempenho da instituição como um todo.

As limitações dos indicadores, nesse caso, referem-se essencialmente à não consideração de conceitos econômicos, como o custo de oportunidade, que é a base para a mensuração do resultado econômico, considerado, neste estudo, um indicador de eficiência, sendo uma alternativa a ser considerada pelas parcerias entre as OSCIPs e órgãos governamentais, bem como a atribuição de pesos a esses indicadores.

Com relação à transparência, analisou-se, entre outros aspectos, a publicidade das demonstrações contábeis e do relatório de atividades a que estão obrigadas as OSCIPs por força legal, no entanto, mais do que detectar que parte das OSCIPs pesquisadas não tornam públicos esses instrumentos, analisou-se a utilidade desses para fins de avaliação de resultados e desempenhos especificamente por parte da comunidade em geral.

Foram elencadas algumas limitações da contabilidade para fins de avaliação da eficiência, com base na pesquisa bibliográfica e empírica, sendo essas:

- a desvinculação existente entre o fluxo dos serviços prestados por essas organizações e as receitas, os custos e as despesas reconhecidas contabilmente;
- a não utilização do conceito de custo de oportunidade;
- o não reconhecimento do serviço voluntário, bem como das outras despesas não desembolsadas recebidas na forma de beneficência;
- a utilização de normas e procedimentos específicos do setor com fins lucrativos.

O relatório de atividades é uma forma de se conhecer o trabalho desenvolvido pela instituição e não necessariamente uma ferramenta adequada para fins de avaliação de resultados, além disso, verificou-se que, muitas vezes, essa divulgação das ações é realizada utilizando-se um material mais didático e informativo que o referido relatório.

Considerando esse processo de avaliação de resultados dos projetos sociais, verifica-se que, embora, na literatura pesquisada, o termo de parceria apresente um significativo potencial de melhorias em relação ao convênio, na prática, são poucas as diferenças existentes entre esses dois instrumentos, podendo-se ainda estender essas semelhanças ao modelo do contrato de gestão.

Logo, para que essa relação entre o processo de avaliação e a forma de repasse de recursos públicos não esteja limitada aos aspectos legais, é preciso que, juntamente com as alterações nas leis, seja realizado um trabalho de conscientização, compartilhamento de experiências e, principalmente, de capacitação tanto das OSCIPs quanto dos órgãos públicos, e isso demanda mudança da cultura organizacional, ou seja, o modelo de gestão dos parceiros e da parceria precisa ser aperfeiçoado.

Dessa forma, o percurso já percorrido por órgãos governamentais, como o MCT e o FNMA, pode ser orientador para outros órgãos que estão, de certa forma, iniciando nessa caminhada, ressaltando-se que os procedimentos já adotados precisam ser aprimorados.

Como visto, verifica-se a necessidade de outros estudos que abranjam a temática da avaliação não somente no âmbito das parcerias entre órgãos governamentais e OSCIPs, mas também

entre essas e as organizações do segundo setor. Recomenda-se ainda aos estudiosos e pesquisadores do terceiro setor:

- Um aprofundamento dos achados desta pesquisa, utilizando-se um universo amostral mais amplo;
- O estudo de outros aspectos que englobem o tema avaliação de projetos sociais, como a avaliação de viabilidade, de processo e de impactos;
- O estudo, teórico e prático, dos instrumentos que serão utilizados no processo de avaliação com ênfase na análise da eficácia e efetividade.

REFERÊNCIAS

ADULIS, Dalberto. **Como planejar a avaliação de um projeto social**. 2002. Disponível em: <http://www.rits.org.br/acervo/acervo_pesquisa.cfm>. Acesso em: 22/06/2005.

AGUIAR, Andson Braga de. **Relação entre estruturas organizacionais e indicadores de desempenho das organizações não governamentais do Estado de São Paulo**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ALVES, Cássia Vanessa Olak *et al.* A mensuração do resultado econômico em entidades do terceiro setor: o caso do Grupo Primavera. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 29., 2005, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

ALVES, Cássia Vanessa Olak *et al.* O reconhecimento das contribuições, doações e subvenções nas entidades do terceiro setor: uma comparação entre os US-GAAP, normas do IASB e do CFC. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. CD-ROM.

ALVES, Mário Aquino. **Terceiro setor: o dialoguismo polêmico**. São Paulo, 2002. Tese (Doutorado em Administração). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas *apud* KOGA, Natália Massaco. **As organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPS) e os termos de parcerias: uma reflexão sobre a relação entre Estado e sociedade civil**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

ALVES, Mário Aquino; KOGA, Natália Massaco. Um passo para frente, um passo para trás: a reforma do marco legal do terceiro setor à luz da teoria institucional. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 27., 2003, Atibaia. **Anais eletrônicos...** Atibaia: ANPAD, 2003. CD-ROM.

ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de *et al.* Metodologia SROI: uma proposta para cálculo do valor socioeconômico das organizações do terceiro setor. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 29., 2005, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

AUSTIN, James. **Parcerias: fundamentos e benefícios para o terceiro setor**. São Paulo: Futura, 2001.

AZEVEDO, Damião Alves de. **A impossibilidade de manutenção simultânea da qualificação como organização da sociedade civil de interesse público (oscp) e do título de utilidade pública federal.** Disponível em: <<http://www2.mj.gov.br/snj/utilidadepublica/publicacoes.htm>>. Acesso em: 24/05/2005a.

_____. **O título de utilidade pública federal e sua vinculação à isenção da cota previdenciária patronal.** Disponível em: <<http://www2.mj.gov.br/snj/utilidadepublica/publicacoes.htm>>. Acesso em: 24/05/2005b.

BARRAGATO, Charles A. *The impact of accounting regulation on nonprofit revenue recognition*. New York, 2002. Dissertation (Doctor of Philosophy) – Graduate Faculty of Business, The City University of New York. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em: 10/03/2005.

BARRETO, Maria Inês. As organizações sociais na reforma do Estado brasileiro. *In*: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; CUNILL GRAU, Nuria (Org.). **O público não-estatal na reforma do Estado**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas Editora, 1999.

BEHN, Robert D. *Why measure performance? Different purposes require different measures*. **Public Administration Review**. Washington, v. 63, iss. 5, p. 586-606, sep/oct 2003. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em 14/01/2005.

BEUREN, Ilse Maria. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo: FIEP/USP, n. 8, abr. 1993.

BOGDAN, Robert C.; BIRTEN, S. K. *Qualitative research for education; an introduction for to theory and methods*. Boston, Allyn and Bacon, 1982 *apud* TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

BRASIL. Decreto n. 3.100, de 30/06/1999a. Regulamenta a lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que 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: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18/01/2005.

_____. Decreto n. 93.872, de 23/12/1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Lei n. 3.071, de 1/01/1916. Antigo código civil. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17/03/1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2005.

_____. Lei n. 6.404, de 15/12/1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2005.

_____. Lei n. 8.666, de 21/06/1993a. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências Lei de Licitações. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm>. Acesso em: 25/07/2005.

_____. Lei n. 8.742, de 07/12/1993b. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Lei n. 8.883, de 08/06/1994. Altera dispositivos da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Lei n. 9.608, de 18/02/1998a. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Lei n. 9.637, de 15/05/1998b. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Lei n. 9.790, de 23/03/1999b. 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: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18/01/2005.

_____. Lei n. 10.406, de 10/01/2002a. Institui o código civil. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Lei n. 10.825, de 22/12/2003. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o código civil. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Medida provisória n. 2.158-35, de 24/08/2001a. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

BRASIL. Medida provisória n. 2.216-37, de 31/08/2001b. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2005.

_____. Secretaria da Receita Federal - SRF. Portaria SRF n. 1022, de 21/08/2002b. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2002/portarsrf1022.htm>. Acesso em: 25/07/2005.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Instrução Normativa n. 1, de 15/01/1997. Disciplina a celebração de convênios de natureza financeira que tenham por objeto a execução de projetos ou realização de eventos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_estados.asp>. Acesso em: 28/05/2005.

BUCKMASTER, Natalie. *Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations*. **The International Journal of Public Sector Management**. Bradford, v. 12, iss. 2, p. 186-197, 1999. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em 14/01/2005.

BURCH, E.; HENRY, WM. R. *Opportunity and incremental cost - attempt to define in systems terms - a comment*. **The Accounting Review**. Sarasota, v. 49, n. 1, p. 118-123, jan 1974 *apud* BEUREN, Ilse Maria. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, FIECAFI/USP, n. 8, abr. 1993.

BURKI, Shadid Javed. *Disertación en foro de diálogo interamericano*. Washington: [s.n.], 1996 *apud* KLIKSBURG, Bernardo. **O desafio da exclusão: para uma gestão social eficiente**. São Paulo: FUNDAP, 1997.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da fundação Otacilio Coser**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) –Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CARDOSO, Ruth. Fortalecimento da sociedade civil. *In*: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). **Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

CARVALHO, Erasmo Moreira de. **Bens públicos de infra-estrutura: um estudo qualitativo das práticas relacionadas ao seu reconhecimento e evidenciação contábil**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: Mc Graw-Hill do Brasil, 1978.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. **Avaliação de projetos sociais**. 6. ed. Petrópolis, Vozes, 2004.

COMISSÃO ECONÔMICA PARA AMÉRICA LATINA – CEPAL. **Panorama social da América Latina 2004**. Nov. 2004. Disponível em: <<http://www.eclac.cl>>. Acesso em: 11/04/2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. Brasília: CFC, 2003.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. São Paulo: Atlas, 2002.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **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**. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

FERNANDES, Rubem Cesar. O que é o terceiro setor? *In*: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). **Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

_____. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.

FISCHER, Rosa Maria *et al.* Monitoramento de projetos sociais: um desafio para as alianças intersetoriais. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 27, 2003, Atibaia. **Anais eletrônicos...** Atibaia: ANPAD, 2003. CD-ROM.

FISCHER, Rosa Maria. **Alianças estratégicas intersetoriais para atuação social** – relatório técnico. São Paulo: CEATS-FIA/USP, 2003a.

_____. *Brazil: Understanding the influence of organizational culture on alliance development*. *In*: AUSTIN, James *et al.* **Social partnering in Latin America: lessons drawn from collaborations of businesses and civil society organizations**. Cambridge, Mass.: Harvard University/David Rockefeller Center for Latin American Studies, 2004.

FISCHER, Rosa Maria. *Cross-Sector alliances and the decrease in social exclusion*. [S.l.]: PASCA, 2003b.

_____. **O desafio da colaboração: práticas e responsabilidade social entre empresas e terceiro setor**. São Paulo: Gente, 2002.

_____. Estado, mercado e terceiro setor: uma análise conceitual das parcerias intersetoriais. **Revista de Administração**, São Paulo, FEA/USP, n. 1, v. 40, p. 5-18, jan./fev./mar. 2005.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo terceiro setor. **Revista de Administração**, São Paulo, FEA/USP, n. 1, v. 33, p. 12-19, jan./mar.1998.

_____. Voluntariado empresarial - estratégias de empresas no Brasil. **Revista de Administração**, São Paulo, FEA/USP, n. 3, v. 36, p. 15-27, jul/set. 2001.

FREEMAN, Robert J.; SHOULDERS, Craig D. *Governmental and nonprofit accounting. Theory and practice*. 4 ed. Prentice Hall, New Jersey, 1993 *apud* OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GRONLUND, Norman Edward. *Measurement, end evaluation in teaching*. New York: The Macmillan Publishing Limited, 1986 *apud* PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001b.

GUBA, E.G.; LINCOLN, Y. S. *Fourth generation evaluation*. Newbury Park, CA: SAGE Publications, INC., 1989 *apud* MARINO, Eduardo. **Diretrizes para avaliação de projetos e programas de investimento social privado**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

HANDY, C. *Understanding voluntary organizations*. London: Penguin Books, 1990 *apud* MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo *et al.* O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistanas: o valor não registrado contabilmente. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3, 2003, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003. CD-ROM.

HENDERSON, Dale A *et al.* *Performance measures for NPOs*. **Journal of Accountancy**. New York, v. 193, iss. 1, p. 63-68, jan. 2002. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em 14/01/2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil. 2. ed. **Estudos e Pesquisa Informações Econômicas**, n. 4, Rio de Janeiro, 2004.

INSTITUTO DE TECNOLOGIA SOCIAL – ITS. **Caderno de debates: tecnologia social no Brasil**. São Paulo, nov. 2004.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB. **Normas internacionais de contabilidade 2001**. São Paulo: IBRACON, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IVES, Martin. *Governmental accounting: bridging the gap in gaap*. Feb., 1985. Disponível em: <http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1984/ives_85.htm>. Acesso em: 20/07/2005.

JOINT COMMITTEE ON STANDARDS FOR EDUCATIONAL EVALUATION. *The program evaluation standards*. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 1994 *apud* MARINO, Eduardo. **Diretrizes para avaliação de projetos e programas de investimento social privado**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

JUNGMANN, Raul. **Fórum sobre o futuro da estatal no Brasil**. Rio de Janeiro, 2004 *apud* LIMA, Iran Siqueira. **Contribuição ao estudo da eficácia na aplicação do contrato de gestão nas empresas estatais**. São Paulo, 1998. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

KELLOG FOUNDATION HANDBOOK, 2002 *apud* POGODA, Cristina Fedato *et al.* Avaliação de resultados de projetos e programas sociais. *In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD*, 6., 2003, São Paulo. **Seminários....** São Paulo: Programa de Pós-Graduação em Administração - FEA/USP, 2003. CD-ROM.

KLIKSBERG, Bernardo. **O desafio da exclusão: para uma gestão social eficiente**. São Paulo: FUNDAP, 1997.

KOGA, Natália Massaco. **As organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPS) e os termos de parcerias: uma reflexão sobre a relação entre Estado e sociedade civil**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo). Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

LANDIM, Leilah. O “setor” sem fins lucrativos no Brasil: História, Tendência e Debates Recentes. *In: Para além do Estado e do mercado? Filantropia e Cidadania no Brasil*. Rio de Janeiro: ISER, 1993.

LANDIM, Leilah; BERES, Neide. **Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil.** Rio de Janeiro: NAU, 1999.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas.** Tradução de Heloísa Monteiro Filho e Francisco Settineri. Porto Alegre: Artimed; Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999.

LIMA, Emanuel Marcos. **Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

LIMA, Iran Siqueira *et al.* Contrato de gestão: uma solução para as estatais brasileiras. *In:* CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 15., v. 4, 1996, Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: CFC, 1996.

LIMA, Iran Siqueira. **Contribuição ao estudo da eficácia na aplicação do contrato de gestão nas empresas estatais.** São Paulo, 1998. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MARÇAL, Maria Cristina de Lima Perez. **Contratos de gestão e termos de parceria: monitoramento e avaliação.** Disponível em : <http://www.planejamento.mg.gov.br/choque/oscip/princ_oscip.asp>. Acesso em: 17/02/2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARINO, Eduardo. **Diretrizes para avaliação de projetos e programas de investimento social privado.** São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____. **Manual de avaliação de projetos sociais.** São Paulo: IAS – Pedagogia Social, 1998 *apud* FISCHER, Rosa Maria *et al.* Desafios da atuação social através de alianças intersetoriais. *In:* SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 6., 2003, São Paulo. **Seminários...** São Paulo: Programa de Pós-Graduação em Administração - FEA/USP, 2003. CD-ROM.

MARTINS, Eliseu. Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. **Revista Contabilidade & Finanças – USP,** São Paulo, FIPECAFI/USP, n. 24, v. 13, p. 28-37, jul./dez. 2000.

_____. Contabilidade de entidade de fins não lucrativos. **Boletim IOB – Temática Contábil e Balanços,** São Paulo, n. 17/90, 1983.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Paulo Haus. **Aspectos técnicos da lei das OSCIPs – II: Quem pode ser OSCIP**. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>>. Acesso em: 12/10/2004.

MELLER, Delbert C. **Handbook of research design and social measurement**. 2nd ed. New York: David Mckay Company Inc., 1970.

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES César. **Responsabilidade social e cidadania empresarial: a administração do terceiro setor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo *et al.* O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistanas: o valor não registrado contabilmente. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3, 2003, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003. CD-ROM.

MILANI FILHO, Marco Antonio Figueiredo. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL E REFORMA DO ESTADO - MARE. **Organizações sociais**. 5. ed. Brasília: Cadernos MARE da reforma do Estado nº 2, 1998 *apud* OLAK, Paulo Arnaldo. **Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras**. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Secretaria Nacional da Justiça. **Consulta entidades qualificadas como OSCIP**. Disponível em: <<http://www.mj.gov.br/sistemas/oscip/index.asp>>. Acesso em: 03/06/2005.

NOLETO, Marlova Jovchelovitch. **Parcerias e alianças estratégicas: uma abordagem prática**. São Paulo: Global, 2004.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras**. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo. Mensuração e reconhecimento do resultado econômico nas entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor). *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 24., 2000, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis, 2000. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/frame_enanpad2000.html>. Acesso em: 13/11/2003.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (Coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, Planejamento de Lucro. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PARISI, Claudio. Ensaio sobre o comportamento organizacional. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001a.

_____. Avaliação de resultados e desempenhos. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001b.

_____. **Contribuição à elaboração de um modelo de mensuração aplicado aos modelos de decisão dos principais eventos econômicos de instituições financeiras: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo, 2000. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: ENAP, 1998.

PIRES, João Teixeira. **Alianças estratégicas entre empresas privadas e órgãos públicos para atuação social: um estudo sobre influência em políticas públicas**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

POGODA, Cristina Fedato *et al.* Avaliação de resultados de projetos e programas sociais. *In*: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, 6., 2003, São Paulo. **Seminários...** São Paulo: Programa de Pós-Graduação em Administração - FEA/USP, 2003. CD-ROM.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Casa Civil. Conselho da Comunidade Solidária. **Atuação do conselho da comunidade solidária na reforma do marco legal do terceiro setor 1997-2002: Interlocução política do conselho da comunidade solidária.** Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.comunitas.org.br/acervo.php?pagina=pg_publicacoes/rodadas.php&menu=pg_publicacoes/publicacoes_menu.php>. Acesso em: 03/06/2005.

_____. **Organização da sociedade civil de interesse público – OSCIP: a lei 9.790 como alternativa para o terceiro setor.** 2. ed. Brasília: Comunidade Solidária, 2001.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO – PNUD. **Relatório do desenvolvimento humano 2003.** 2003 Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/rdh/>>. Acesso em: 12/04/2005.

PROGRAMA VOLUNTÁRIOS, 1999 *apud* FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Voluntariado empresarial - estratégias de empresas no Brasil. **Revista de Administração**, São Paulo, FEA/USP, n. 3, vol. 36, p. 15-27, jul/set.2001.

REDE PAULISTA DE EDUCAÇÃO AMBIENTAL – REPEA. **Resultados do projeto fortalecendo a REPEA I.** São Paulo, 2005.

REDF - THE ROBERTS ENTERPRISE DEVELOPMENT FUND. **SROI Methodology: social return on investment.** Spring, 2001. Disponível em: <<http://www.redf.org/publications-sroi.htm#methodology>>. Acesso em: 23/07/2005.

REIS, Liliane G. da Costa. **Avaliação de projetos como instrumento de gestão.** 1999. Disponível em: <http://www.rits.org.br/acervo/acervo_pesquisa.cfm> Acesso em: 22/06/2005.

RIDDELL *et al.*, 1997 *apud* ROCHE, Chris. **Avaliação de impacto dos trabalhos de ONGs: aprendendo a valorizar mudanças.** São Paulo: Cortez, 2000.

RIFKIN, Jeremy. Identidade e natureza do terceiro setor. *In:* IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). **Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado.** Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

ROCHE, Chris. **Avaliação de impacto dos trabalhos de ONGs: aprendendo a valorizar mudanças.** São Paulo: Cortez, 2000.

SALAMON, Lester M. A emergência do terceiro setor – uma revolução associativa global. **Revista de Administração**, São Paulo, FEA/USP, n. 1, v. 33, p. 5-11, jan./fev./mar.1998.

_____. **America's non profit sector: a primer.** New York: Foundation Center, 1992.

SALAMON, Lester M. *Partners in public service: government-nonprofit relation in the modern welfare state*. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1995.

SALAMON, Lester M.; ANHEIER, Helmut. *In Search of the nonprofit sector I: the question of definitions*. *Voluntas*. n. 2, v. 3, 1992.

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Fernando Luiz. **Reforma do estado, organizações sociais e accountability: o caso paulista**. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 27., 2003, Atibaia. *Anais eletrônicos...* Atibaia: ANPAD, 2003. CD-ROM.

SELLTIZ, Claire *et al.* **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Herder, 1967.

SILVA, Ana Carolina Miranda da *et al.* **Aplicação do Balanced Scorecard em organizações da sociedade civil de interesse público – OSCIP: Um estudo de caso**. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 27., 2003, Atibaia. *Anais eletrônicos...* Atibaia: ANPAD, 2003. CD-ROM.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta**. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____. **Teoria do agenciamento no Estado: uma evidenciação da distribuição da renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor: regulação no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Peirópolis, 2003.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.

THOMPSON, Andrés A. **Do compromisso à eficiência? Os caminhos do terceiro setor na América Latina**. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (Org.). **Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

UWA, 1995 *apud* BUCKMASTER, Natalie. *Associations between outcome measurement, accountability and learning for non-profit organizations*. **The International Journal of Public Sector Management**. Bradford, v. 12, iss. 2, p. 186-197, 1999. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em 14/01/2005.

VALARELLI, Leandro Lamas. **Indicadores de resultados de projetos sociais**. 1999. Disponível em: <http://www.rits.org.br/acervo/acervo_pesquisa.cfm> Acesso em: 22/06/2005.

VOGT, Jean A. *Developing your outcome measures: part 3 of series*. **Nonprofit World**. Madison, n. 6, v. 17, p. 40-43, nov/dec 1999. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb>>. Acesso em: 10/03/2005.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – QUESTIONÁRIO

APÊNDICE 2 – ROTEIRO DE ENTREVISTA

APÊNDICE 3 – LISTA DAS ENTIDADES QUE PARTICIPARAM DO ESTUDO – POR
ORDEM ALFABÉTICA

APÊNDICE 1 – QUESTIONÁRIO

ESCLARECIMENTOS A ENTIDADE

Este questionário refere-se à pesquisa de campo da dissertação de mestrado desenvolvida pela aluna Cássia Vanessa Olak Alves, regularmente matriculada no mestrado em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) sob nº 5021396, sob a orientação do professor Dr. Valmor Slomski, professor titular da citada universidade, com o apoio financeiro da FAPESP – Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo.

A pesquisa desenvolvida tem por objeto de estudo as entidades que possuem a qualificação de OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público que celebraram ou não termo de parceria com órgãos governamentais. Esse questionário está sendo encaminhado às entidades de Londrina – Paraná que possuem a qualificação de OSCIP e o seu preenchimento será essencial para o desenvolvimento desta pesquisa.

Esperamos que esse estudo possa contribuir para o aperfeiçoamento desse processo de articulações entre as OSCIPs e organizações governamentais, pois, no contexto em que vivemos, o estabelecimento de alianças entre órgãos do governo e organizações da sociedade civil surge como uma forte tendência para o desenvolvimento de projetos sociais.

O questionário é de fácil preenchimento, a identificação da entidade é opcional e os dados coletados serão utilizados para fins acadêmicos.

Agradecemos antecipadamente toda a atenção e colaboração desta entidade e solicitamos, se possível, o preenchimento do questionário até o dia 26 de abril de 2005.

Questionário

A - Caracterização da entidade (1ª parte)

1. Quando esta entidade foi fundada?

- Em 2004
- Entre 2003 e 2000
- Entre 1999 e 1990
- Entre 1989 e 1980
- Antes de 1980

2. Qual a área de atuação social desta entidade? (Assinale mais de uma alternativa, se necessário)

- Assistência Social
- Arte e Cultura
- Educação
- Saúde
- Alimentação e Nutrição
- Meio Ambiente
- Promoção do Voluntariado
- Crédito
- Jurídica
- Cidadania e Direitos Humanos
- Estudos e Pesquisas
- Ciência e Tecnologia
- Outros: Quais? _____

B - Informações sobre as qualificações

3. Quais qualificações esta entidade possui, além da qualificação como OSCIP? (Assinale mais de uma alternativa, se necessário)

- Utilidade Pública Federal
- Utilidade Pública Estadual
- Utilidade Pública Municipal
- Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)
- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
- Outras. Quais? _____
- Não possui outras qualificações além da de OSCIP.

4. Quais vantagens a obtenção da qualificação como OSCIP proporcionou a esta entidade? (Assinale quantas alternativas forem necessárias)

- Maior legitimação perante a sociedade
- Possibilitou a celebração de parcerias com órgãos governamentais
- Possibilitou o acesso a recursos públicos de forma menos burocrática
- Possibilitou o desenvolvimento de mecanismos de planejamento e avaliação dos resultados dos projetos que envolvem recursos públicos
- Outras. Quais? _____
- Até o momento, não proporcionou vantagens específicas

C - Informações sobre a forma de cooperação com órgãos governamentais

5. Esta OSCIP recebe recursos de órgãos governamentais?

- Sim
- Não

As questões seguintes deverão ser respondidas somente se a resposta da questão 5 foi SIM, ou seja, no caso desta OSCIP receber recursos de órgãos governamentais. Do contrário, passe para a questão 21.

6. Esses recursos são provenientes de que esfera de governo: (Assinale mais de uma alternativa, se necessário)
- Municipal Estadual Federal
7. Há quanto tempo esta entidade recebe recursos de órgãos governamentais? (citar o tempo médio, se necessário)
- Há menos de 1 ano
 Há mais de 1 ano e menos de 4 anos
 Há mais de 4 anos e menos de 7 anos
 Há mais de 7 anos.
8. Os recursos financeiros provenientes de órgãos governamentais representam quanto, em termos percentuais, do total da receita desta entidade?
- Até 10%
 Acima de 10% até 30%
 Acima de 30% até 50%
 Acima de 50% até 70%
 Acima de 70% até 90%
 Acima de 90%
 A entidade não recebe recursos financeiros dos órgãos governamentais

Esclarecimento: Os recursos públicos podem ser repassados a uma entidade de direito privado de várias formas, através de auxílios e contribuições, subvenções, convênios, termos de parceria, entre outros, sendo que o termo de parceria foi instituído pela Lei das OSCIPs (9.790/99).

9. Esses recursos provenientes de órgãos governamentais são repassados mediante:
- Convênios
 Termos de Parceria
 Convênios e Termos de Parceria
 Outros: Quais? _____
 Não sei

D - Caracterização das parcerias onde os recursos foram repassados por termo de parceria

Instruções para as questões 10 e 11: As questões 10 e 11 devem ser respondidas somente para aqueles recursos governamentais repassados a OSCIP mediante Termos de Parceria. Se a sua entidade não recebe recursos desta forma passe para a questão 12.

10. Segundo a percepção desta OSCIP, quais os papéis mais usuais dos órgãos governamentais no âmbito das PARCERIAS? (Assinale quantas alternativas forem necessárias)
- O órgão governamental doa recursos financeiros
 O órgão governamental doa recursos NÃO financeiros (produtos, serviços, horas de trabalho, equipamentos, etc.)
 O órgão governamental disponibiliza (porém não doa) recursos financeiros
 O órgão governamental disponibiliza (porém não doa) recursos NÃO financeiros
 O órgão governamental discute e define metas e diretrizes
 O órgão governamental monitora e avalia os resultados e impactos dos projetos/programas desenvolvidos com recursos públicos
 O órgão governamental acompanha o progresso dos projetos/programas através de relatórios escritos

- O órgão governamental executa atividades específicas no desenvolvimento dos projetos/programas
- Outros: Quais? _____

11. Quais dos aspectos seguintes caracterizam a PARCERIA entre esta OSCIP e o órgão governamental? (Assinale quantas alternativas forem necessárias)

- O pessoal do órgão governamental tem ligação mínima com a causa (projeto/programa objeto de parceria)
- O pessoal da OSCIP tem ligação mínima com a causa (projeto/programa objeto de parceria)
- Na parceria, o órgão governamental provê recursos e a OSCIP executa atividades
- Na parceria com o órgão governamental ocorre um intercâmbio de recursos e competências
- Embora as atividades sejam diferentes, as missões da OSCIP e do órgão governamental coincidem e os valores são compatíveis
- O órgão governamental e a OSCIP têm contatos freqüentes, durante o desenvolvimento dos projetos/programas, discutindo e definindo metas e diretrizes
- O órgão governamental e a OSCIP têm contatos freqüentes, durante o desenvolvimento dos projetos/programas, para monitoramento e avaliação dos resultados
- A parceria proporciona aprendizado para a OSCIP bem como para o órgão governamental

E - Caracterização das parcerias onde os recursos foram repassados por outras formas, e não termo de parceria

Instruções para as questões 12 e 13: As questões 12 e 13 devem ser respondidas para aqueles recursos governamentais repassados a OSCIP por outras modalidades (por meio de convênios, contratos, etc) e NÃO mediante Termos de Parceria. Essas questões poderão ser respondidas mesmo em caso de desconhecimento ou dúvidas quanto à forma utilizada para repasse dos recursos públicos. De forma genérica, será utilizado o termo CONVÊNIO nessas questões para abranger essas formas de repasse.

12. Segundo a percepção desta OSCIP, quais os papéis mais usuais dos órgãos governamentais no âmbito dos CONVÊNIOS? (Assinale quantas alternativas forem necessárias)

- O órgão governamental doa recursos financeiros
- O órgão governamental doa recursos NÃO financeiros (produtos, serviços, horas de trabalho, equipamentos, etc.)
- O órgão governamental disponibiliza (porém não doa) recursos financeiros
- O órgão governamental disponibiliza (porém não doa) recursos NÃO financeiros
- O órgão governamental discute e define metas e diretrizes
- O órgão governamental monitora e avalia os resultados e impactos dos projetos/programas desenvolvidos com recursos públicos
- O órgão governamental acompanha o progresso dos projetos/programas através de relatórios escritos
- O órgão governamental executa atividades específicas no desenvolvimento dos projetos/programas
- Outros: Quais? _____

13. Quais dos aspectos seguintes caracterizam o CONVÊNIO entre esta OSCIP e o órgão governamental? (Assinale quantas alternativas forem necessárias)

- O pessoal do órgão governamental tem ligação mínima com a causa (projeto/programa objeto de convênio)
- O pessoal da OSCIP tem ligação mínima com a causa (projeto/programa objeto de convênio)
- No convênio, o órgão governamental provê recursos e a OSCIP executa atividades
- No convênio com o órgão governamental ocorre um intercâmbio de recursos e competências
- Embora as atividades sejam diferentes, as missões da OSCIP e do órgão governamental coincidem e os valores são compatíveis

- O órgão governamental e a OSCIP têm contatos freqüentes, durante o desenvolvimento dos projetos/programas, discutindo e definindo metas e diretrizes
- O órgão governamental e a OSCIP têm contatos freqüentes, durante o desenvolvimento dos projetos/programas, para monitoramento e avaliação dos resultados
- O convênio proporciona aprendizado para a OSCIP, bem como para o órgão governamental

F - Processo de avaliação de resultados dos projetos

14. A entidade avalia os resultados dos seus projetos e/ou programas desenvolvidos com recursos públicos?
- Sim Não

Em caso afirmativo, responda a questão seguinte, em caso negativo, passe para a questão 16.

15. Como é realizada esta avaliação? (Assinale quantas alternativas forem necessárias)

- Através das Demonstrações Contábeis
- Através de Relatório Descritivo das Atividades
- Através de Controle Orçamentário
- Através de Indicadores
- Outros: Quais? _____

G - Processo de prestação de contas

16. Quais documentos integram a prestação de contas desta OSCIP ao órgão governamental? (Assinale quantas alternativas forem necessárias)

- Demonstrações Contábeis
- Relatório Anual de execução de Atividades
- Parecer do Conselho Fiscal
- Parecer e relatório de Auditoria
- Relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados
- Demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução
- Extrato da execução físico e financeira (Anexo II do Decreto 3100/99)
- Outros documentos. Quais? _____

17. Como esta OSCIP torna públicas as suas Demonstrações Contábeis? (Assinale mais de uma alternativa, se necessário)

- Através de jornal local
- Através de jornal de âmbito estadual
- Através de jornal de âmbito nacional
- Através de site na internet
- Através de outro meio: Qual? _____
- A entidade não torna públicas suas Demonstrações Contábeis.

18. Como esta OSCIP torna público o seu Relatório de Atividades? (Assinale mais de uma alternativa, se necessário)

- Através de jornal local
- Através de jornal de âmbito estadual
- Através de jornal de âmbito nacional
- Através de site na internet
- Através de outro meio: Qual? _____
- A entidade não torna público o seu Relatório de Atividades.

H - Benefícios e desafios das parcerias com órgãos governamentais

19. Quais os principais benefícios que as parcerias e os convênios celebrados com órgãos governamentais proporcionaram a esta OSCIP?

20. Quais as maiores dificuldades e desafios enfrentados pela OSCIP com relação às parcerias e aos convênios celebrados com órgãos governamentais?

A - Caracterização da entidade (2ª parte)

21. Caracterização da entidade: (nas questões com * a resposta é opcional)

Nome da Entidade *: _____

Nome do Respondente *: _____

Função que exerce na Entidade: _____

Telefone: *: _____ E-mail *: _____

Número de funcionários: _____ Número de voluntários: _____

22. Assinale qual a faixa de receita anual desta OSCIP no ano de 2004 (em R\$)

- Até R\$ 5 mil
 Acima de R\$ 5 mil até R\$ 10 mil
 Acima de R\$ 10 mil até R\$ 25 mil
 Acima de R\$ 25 mil até R\$ 50 mil
 Acima de R\$ 50 mil até R\$ 100 mil
 Acima de R\$ 100 mil até R\$ 250 mil
 Acima de R\$ 250 mil até R\$ 500 mil
 Acima de R\$ 500 mil até R\$ 1 milhão
 Acima de R\$ 1 milhão até R\$ 2,5 milhões
 Acima de R\$ 2,5 milhões

OBRIGADA!!!

APÊNDICE 2 – ROTEIRO DE ENTREVISTA

Roteiro de Entrevista

- Agradecimento pelo apoio ao trabalho
- Apresentação dos objetivos da pesquisa
- Descrição das estratégias da pesquisa

Bloco I – Identificação e caracterização da entidade e do respondente

- 1.1. Nome da Entidade: _____
- 1.2. Ano de Fundação: |__|_|_|_|_|
- 1.3. Qual a Missão desta Entidade? _____
- 1.4. Qual a área de atuação social desta Entidade e atividades exercidas? _____
- 1.5. Qual a faixa de receita anual desta OSCIP no ano de 2004 (em R\$)
- Até R\$ 5 mil
 - Acima de R\$ 5 mil até R\$ 10 mil
 - Acima de R\$ 10 mil até R\$ 25 mil
 - Acima de R\$ 25 mil até R\$ 50 mil
 - Acima de R\$ 50 mil até R\$ 100 mil
 - Acima de R\$ 100 mil até R\$ 250 mil
 - Acima de R\$ 250 mil até R\$ 500 mil
 - Acima de R\$ 500 mil até R\$ 1 milhão
 - Acima de R\$ 1 milhão até R\$ 2,5 milhões
 - Acima de R\$ 2,5 milhões
- 1.6. Número de funcionários: _____ Número de voluntários: _____
- 1.7. Nome do Respondente: _____
- 1.8. Formação Acadêmica: _____
- 1.9. Função Ocupada: _____
- 1.10. Tempo de Colaboração nesta Entidade: _____
- 1.11. E-mail do Respondente: _____
- 1.12. Telefone do Respondente: _____
- 1.13. Data: |__|_|_|_|_|_|_|_|_|

Bloco II – Sobre as qualificações obtidas junto a órgãos públicos

- 2.1. Quais qualificações esta entidade possui, além da qualificação como OSCIP?
- 2.2. O que motivou a entidade buscar a qualificação como OSCIP e quais vantagens a obtenção dessa qualificação proporcionou à entidade?

Bloco III – Caracterização da parceria (recursos repassados por termo de parceria)

Os recursos públicos podem ser repassados a uma entidade de direito privado de várias formas, através de auxílios e contribuições, subvenções, convênios, termos de parceria, entre outros, sendo que o termo de parceria foi instituído pela Lei das OSCIPs (9.790/99).

3.1. Os recursos do MCT / FNMA são repassados a esta OSCIP mediante Termo de Parceria. A entidade recebe recursos de outros órgãos governamentais? Se sim, quais são esses órgãos, quais os projetos apoiados e qual a forma de repasse desses recursos? (Tome por base o ano de 2004).

Vamos falar sobre a parceria com o MCT / FNMA:

3.2. Quais as atividades realizadas por essa OSCIP no âmbito da parceria com o FNMA? (Designar os projetos e/ou programas apoiados pelo parceiro governamental, seus objetivos e as atividades desenvolvidas)

3.3. Quais foram os passos seguidos por essa OSCIP para que ocorresse a celebração do termo de parceria? O parceiro público realizou concurso de projetos? (Critérios de escolha)

3.4. Os recursos disponibilizados pelo parceiro público são financeiros ou não financeiros? Os recursos financeiros representam quanto, em termos percentuais, do total da receita desta entidade?

3.5. Qual a responsabilidade desta entidade na parceria e qual a responsabilidade do órgão governamental? Como é o relacionamento com o órgão governamental? (Envolvimento com a causa, discussão de metas e diretrizes, missões e valores compatíveis, intercâmbio de recursos e competências e aprendizado para ambas as partes).

Bloco IV – Informações sobre a sistemática de avaliação de resultados dos projetos

4.1. Como são avaliados os resultados dos projetos desenvolvidos em parceria com o FNMA?

4.2. A sistemática de avaliação de resultados utilizada é desenvolvida pela OSCIP, pelo parceiro governamental ou por ambos? Como isso ocorre?

4.3. No caso da utilização de indicadores de resultado, quais têm sido esses indicadores?

4.4. Como esses indicadores são definidos? Esses indicadores possuem pesos? Em caso afirmativo, como esses pesos são determinados?

Bloco V – Informações sobre os relatórios contábeis e as formas de sua divulgação

5.1. A Contabilidade é feita internamente ou é terceirizada?

5.2. As Demonstrações Contábeis integram a prestação de contas desta OSCIP ao órgão governamental? Quais outros relatórios integram esta prestação de contas?

5.3. Como esta OSCIP torna públicas as suas Demonstrações Contábeis e o seu Relatório de Atividades?

5.4. São realizadas reuniões entre a OSCIP e o parceiro governamental para acompanhamento e avaliação de resultados dos projetos? Com que frequência? Nessas reuniões, analisam-se os resultados dos projetos através das Demonstrações Contábeis? Por quê?

- 5.5. Segundo o Decreto 3.100/99, a entidade deve publicar o Extrato de Relatório de Execução Física e Financeira do Termo de Parceria contendo a previsão e realização das despesas por categoria contábil. Como esse relatório é formulado?
- 5.6. A entidade elabora orçamento? Se sim, quais têm sido as principais práticas adotadas quanto ao controle orçamentário dos seus projetos e atividades executadas?
- 5.7. As Demonstrações Contábeis se constituem em um instrumento adequado para avaliação dos resultados dos projetos? Por quê?

Bloco VI – Benefícios e desafios da parceria

- 6.1. Quais os benefícios que a parceria celebrada com o órgão governamental nos termos da Lei 9.790/99 proporciona a essa OSCIP? E quais seriam os benefícios desejados?
- 6.2. Quais as maiores dificuldades e desafios enfrentados por esta entidade com relação às parcerias efetuadas com o órgão governamental nos termos da Lei 9.790/99? E com relação à prestação de contas dos recursos e bens de origem pública recebidos?

Bloco VII – Caracterização de outras formas de cooperação com órgãos governamentais (recursos repassados por outras formas que não termo de parceria)

- 7.1. Se possível, gostaria que você comparasse a parceria onde os recursos são repassados por Termo de Parceria e essas onde os recursos são repassados de outras formas, apontando as divergências ou semelhanças com relação aos seguintes pontos:
- Relacionamento com o órgão governamental
 - Avaliação dos resultados dos projetos (acompanhamento e monitoramento)
 - Benefícios para esta entidade e para o órgão governamental
 - Outros que você considera importante
- 7.2. Você considera que a forma de repasse dos recursos de órgão governamental pode influenciar na qualidade da cooperação entre o órgão governamental e a OSCIP?
- 7.3. Você deseja fazer outras considerações ou observações?

OBRIGADA!!!

**APÊNDICE 3 – LISTA DAS ENTIDADES QUE PARTICIPARAM DO ESTUDO –
POR ORDEM ALFABÉTICA**

- (1) 5 Elementos – Instituto de Educação e Pesquisa Ambiental**
CNPJ: 69.101.970/0001-80
Cidade / Estado: São Paulo / SP
Etapa da Pesquisa: 2 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Entrevista semi-estruturada
- (2) Associação Água Pura**
CNPJ: 05.834.996/0001-54
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (3) Associação dos Funcionários da Unimed de Londrina – AFUL**
CNPJ: 00.109.788/0001-79
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (4) Associação Metodista de Assistência Social de Londrina – AMAS**
CNPJ: 78.294.444/0001-74
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: Preliminar e 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (5) Central Cidadã**
CNPJ: 04.101.216/0001-02
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (6) Centro de Apoio Esperança – CAE**
CNPJ: 05.030.509/0001-09
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (7) Centro de Assistência e Recuperação de Vidas Morada De Deus**
CNPJ: 81.764.532/0001-05
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (8) Centro de Excelência e Tratamento Especializado Para Pacientes Especiais – CETEPE**
CNPJ: 04.937.945/0001-95
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (9) Centro Interdisciplinar de Diagnóstico e Tratamento Precoce dos Distúrbios Globais do Desenvolvimento - Espaço Escuta**
CNPJ: 04.648.444/0001-99
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário

- (10) **Comunidade Sempre Alerta**
CNPJ: 04.317.766/0001-55
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (11) **Fundação Meridional de Apoio à Pesquisa Agropecuária - Fundação Meridional**
CNPJ: 03.584.096/0001-70
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (12) **Instituto de Esportes e Cultura de Londrina – IECL**
CNPJ: 06.173.465/0001-20
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (13) **Instituição Comunitária de Crédito de Londrina - Casa do Empreendedor**
CNPJ: 02.143.176/0001-28
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (14) **Instituto de Tecnologia Social – ITS**
CNPJ: 04.782.112/0001-00
Cidade / Estado: São Paulo / SP
Etapa da Pesquisa: 2 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Entrevista semi-estruturada
- (15) **Instituto Gênesis**
CNPJ: 04.398.064/0001-43
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (16) **Instituto Nacional de Desenvolvimento Agropecuário – INDEP**
CNPJ: 05.332.208/0001-21
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (17) **Instituto para Desenvolvimento Ambiental e Tecnológico - Idea-Cíclica**
CNPJ: 04.081.969/0001-95
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (18) **Instituto Prado Lone – IPL**
CNPJ: 07.027.598/0001-51
Cidade / Estado: Londrina / PR
Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário
- (19) **Meio Ambiente Equilibrado – MAE**
CNPJ: 05.036.557/0001-04
Cidade / Estado: Londrina / PR

Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário

(20) Origem - Instituto Internacional de Comunicação e Cultura

CNPJ: 06.174.697/0001-01

Cidade / Estado: Londrina / PR

Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário

(21) Rede Unida de Desenvolvimento dos Recursos Humanos em Saúde

CNPJ: 05.020.154/0001-69

Cidade / Estado: Londrina / PR

Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário

(22) Sistema de Apoio Institucional – SIAI

CNPJ: 04.163.113/0001-69

Cidade / Estado: Londrina / PR

Etapa da Pesquisa: 1 - Técnica utilizada para Coleta de Dados: Questionário

Grupo Primavera

CNPJ: 67.995.969/0001-10

Cidade / Estado: Campinas / SP

OBS: Aplicação do resultado econômico em entidade do terceiro setor (tópico 2.4.6.2 deste trabalho).

ANEXO A – AUTORIZAÇÃO DO GRUPO PRIMAVERA
PARA DIVULGAÇÃO DE DADOS

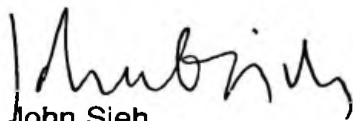
GRUPO

Primavera

Campinas, 26 de abril de 2005.

AUTORIZAÇÃO

Autorizamos Cássia Vanessa Olak Alves, aluna regular do curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (FEA-USP), utilizar os dados coletados junto ao Grupo Primavera no segundo semestre de 2004 para o desenvolvimento da sua dissertação de Mestrado na citada instituição de ensino, bem como divulgar esses dados e o nome do Grupo Primavera neste trabalho. Os dados coletados junto ao Grupo Primavera envolvem dados físicos, sendo as atividades desenvolvidas em 2003 (serviços prestados), número de atendimentos efetuados em 2003 e participação do voluntariado na entidade nesse mesmo ano (número de horas); e dados financeiros, sendo esses as demonstrações contábeis da entidade do ano de 2003 e valores de salários e encargos pagos a funcionários remunerados do Grupo Primavera em dezembro de 2003 para a mensuração do serviço voluntário.



John Sieh

Vice-Presidente

Grupo Primavera