

"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 [bibfea@usp.br](mailto:bibfea@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**

**BASES PARA A EFICÁCIA NA APLICAÇÃO DO  
CONTRATO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS  
BRASILEIRAS**

**PAULO ARNALDO OLAK**

**ORIENTADOR: PROF. DR. DIOGO TOLEDO DO NASCIMENTO**

São Paulo

2000

---

**Reitor da Universidade de São Paulo**

Prof. Dr. Jacques Marcovitch

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**

Prof. Dr. Eliseu Martins

**Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária**

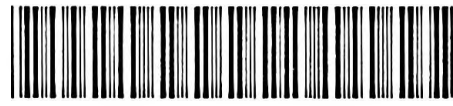
Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**

**Departamento de Contabilidade e Atuária**

**DEDALUS - Acervo - FEA**



20600003650

**BASES PARA A EFICÁCIA NA APLICAÇÃO DO  
CONTRATO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES DAS  
SOCIAIS BRASILEIRAS**

**PAULO ARNALDO OLAK**

**ORIENTADOR: PROF. DR. DIOGO TOLEDO DO NASCIMENTO**

Tese apresentada à Faculdade de Economia,  
Administração e Contabilidade da Universidade de  
São Paulo, para a obtenção do título de Doutor  
em Ciências Contábeis.

São Paulo

2000

## FICHA CATALOGRÁFICA

Olak, Paulo Arnaldo

“Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras” / Paulo Arnaldo Olak.

\_\_\_ São Paulo : FEA/USP, 2000.

p. 234

Tese – Doutorado

Bibliografia.

1. Terceiro setor 2. Organizações sociais 3. Desempenho - Avaliação 3. Contabilidade do Terceiro Setor I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

CDD - 361.7

## DEDICATÓRIA

---

*Aos meus pais Pali e Anna,*

*Aos meus filhos André e Anna Paula,*

*À Nelly, esposa amada, pelo amor, paciência, compreensão e incentivo, em todos os momentos dessa caminhada,*

*DEDICO ESTE TRABALHO.*

*"Disse-lhe Jesus: Eu sou o caminho, e a verdade e a vida. Ninguém vem ao Pai, senão por mim"*

*Bíblia Sagrada, a Palavra de Deus.*

*Livro de S. João, Capítulo 14, Versículo 6*

## AGRADECIMENTOS

---

Agradeço primeiramente a Deus pela graça da vida eterna.

Agradeço ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, pela implementação do curso de mestrado em controladoria e contabilidade para professores de universidades públicas, do qual tive o privilégio de poder participar da primeira turma, abrindo, também, caminho para a realização do curso de doutoramento.

À Universidade Estadual de Londrina, especialmente ao Departamento de Ciências Contábeis e respectivo corpo docente, pela oportunidade e estímulo constante, o meu reconhecimento de que sem o vosso espontâneo apoio, não seria possível realizar este trabalho.

Ao Professor Doutor Diogo Toledo do Nascimento, meu particular amigo, pela preciosa orientação, sempre presente, segura e interessada, durante a elaboração deste trabalho, o meu sincero e especial agradecimento.

Aos meus mestres, professores doutores Armando Catelli, Eliseu Martins, Luiz João Corrar, José Carlos Marion, Sérgio de Iudícibus e Stephen Charles Kanitz pelos ricos ensinamentos, o meu muito obrigado e eterno reconhecimento.

Agradeço ao Professor Doutor Masayuki Nakagawa, pelo incentivo e oportunidades oferecidas para o meu aprimoramento pessoal e profissional.



Aos Professores Doutores Iran Siqueira Lima e Nelson Petri, pelas preciosas contribuições ao trabalho quando do exame de qualificação.

Agradeço também ao Professor Doutor Lázaro Plácido Lisboa, pela oportunidade, apoio e incentivo quando do ingresso no curso de doutoramento.

Agradeço ao apoio financeiro concedido pela CAPES, condição indispensável para a realização de meus estudos.

Aos colegas do curso de doutorado, em especial aos amigos Valmor Slomski e Ana Maria Nélo, com quem tive o grato prazer de compartilhar as mais ricas reflexões e experiências tanto na área acadêmica quanto na área profissional e pessoal.

Agradeço à Igreja Batista Jardim América e ao seu Pastor, Manuel Netto, pelas incessantes orações a meu favor durante a realização deste curso.

*OMNIA AD DEI GLORIAM*

## RESUMO

---

Este estudo se insere na área das Organizações Sociais, entidades criadas a partir do Plano Diretor da Reforma do Aparelho Administrativo do Estado Brasileiro, proposto pelo Poder Executivo em 1995. Essas entidades, privadas e sem fins lucrativos, fazem parte do chamado Terceiro Setor, com propósitos claramente definidos de absorver atividades não-exclusivas do Estado, mediante qualificação específica.

O trabalho busca, preliminarmente, definir o perfil das entidades sem fins lucrativos no Brasil (sentido *lato*), características peculiares, legislações pertinentes e formas de constituição e manutenção do patrimônio social.

Analisa, no âmbito da Reforma do Estado, o marco legal das Organizações Sociais e o contrato de gestão como principal instrumento regulador das ações dessas organizações. Nesse particular, investiga os modelos de avaliação de desempenhos constantes dos contratos já em vigor, questionando se os respectivos indicadores são eficazes para avaliar o desempenho institucional. A partir dessa análise, propõe um modelo de avaliação de desempenho com base no resultado econômico produzido pelas atividades executadas por essas organizações.

Neste estudo, privilegiam-se as Organizações Sociais de assistência social, cujos recursos são oriundos exclusivamente de doações e subvenções governamentais e não governamentais. Espera-se, pois, que o presente estudo contribua para a definição de bases eficazes para a aplicação do contrato de gestão nessas organizações.

## ABSTRACT

---

This study pertains to the area of Social Organizations, entities created from the Director Plan for the Reform of the Administrative System of the Brazilian State, proposed in the year of 1995 by Executive Power. These private and not for profit entities, are part of the so called 'Third Sector', with purposes clearly defined, to absorb activities not exclusive to the State, by a process of meeting specific qualification requirements.

This work, seeks primarily to define,(in a broad sense) the profile of not for profit Entities in the State, including peculiar characteristics such as: pertinent legislation, forms of constitution and the maintenance of social assets.

It analyses, at the level of State Reform, the legality of the Social Organizations and the Management Contract as the principal regulatory instrument regarding the actions of not for profit Organizations. On this matter, it researches the pattern of performance assessment relating to contracts in effect. It asks questions about the efficiency of the respective indicators to evaluate the performance of the organizations. Starting from this analyses, it proposes an evaluation pattern of fulfillment based on economic results produced by the activities of these organizations.

This research will benefit the social entities that provide social assistance, whose resources consist of subsidies and donations by the government and the private sector as well. It is hoped then, that this study will contribute to the definition of efficient bases for the application of management contracts in these organizations.

# SUMÁRIO

	p.
<b>INTRODUÇÃO</b>	1
<b>1. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA</b>	4
1.1. Identificação do Problema	4
1.2. Objetivos da Pesquisa	13
1.3. Limitações do Estudo	14
1.4. Metodologia Utilizada	15
1.5. Estrutura do Trabalho	18
<b>2. A IDENTIDADE DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL</b>	20
2.1. Definindo as Entidades sem Fins Lucrativos	20
2.1.1. Introdução	20
2.1.2. Terceiro Setor, ONGs ou entidades sem fins Lucrativos?	21
2.2. Principais Características das Entidades Sem Fins Lucrativos	24
2.2.1. Características básicas e definição	24
2.3. Classificação das Entidades sem Fins Lucrativos	29
2.4. O Que diz a Legislação Brasileira sobre o Setor	33
2.4.1. Divisão jurídica das entidades sem fins lucrativos	36
2.4.2. As Organizações Sociais (Oss) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)	40
2.5. Visão Sistêmica das Entidades sem Fins Lucrativos	42
2.5.1. A Integração do sistema econômico e social com a entidade	43
2.5.2. Prestação de contas à sociedade	43
2.5.3. Os subsistemas da entidade	50
2.5.4. As ESFL e o seu relacionamento com o meio ambiente	51
2.6. Patrimônio Social	53
<b>3. REFORMA ADMINISTRATIVA DO APARELHO DO ESTADO E O MARCO LEGAL DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS NO BRASIL</b>	57
3.1. Aspectos Históricos	57
3.2. Uma Nova Proposta para a Administração Pública Brasileira	61
3.2.1. Administração pública patrimonialista	61
3.2.2. Administração pública burocrática	62
3.2.3. Administração pública gerencial	62
3.2.4. Administração pública <i>versus</i> administração privada	63
3.3. A Publicização como Estratégia da Reforma do Estado	65
3.3.1. Os setores do Estado	65

3.3.2. Setores do Estado e tipos de gestão inerentes	66
3.3.3. Objetivos e estratégias da Reforma	67
3.3.4. Estratégias de transição	69
3.4. As Organizações Sociais e o Processo de Publicização	70
3.4.1. Definição e objetivos das organizações sociais	70
3.4.2. Implementação das Organizações Sociais: o processo de publicização	71
3.5. A Implementação dos Projetos da Reforma do Estado	73
3.5.1. Emenda Constitucional nº 19	74
3.5.2. Lei das Organizações Sociais (Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998)	74
3.5.3. Lei das Agências Executivas (Lei 9.649, de 27 de maio de 1998)	76
3.6. O Marco Legal das Organizações Sociais	77
3.6.1. O “nascimento” das Organizações Sociais	77
3.6.2. Organizações Sociais e entidades privadas de utilidade pública	80
3.6.3. O Contrato de gestão como um compromisso de resultados	82
3.7. A experiência do Reino Unido na Reforma Administrativa do Estado e a Influência no Modelo Implementado no Brasil	83
3.8. Críticas e Resistências ao Projeto da Reforma do Aparelho do Estado no Tocante às Organizações Sociais	86
<b>4. O CONTRATO DE GESTÃO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS</b>	<b>90</b>
4.1. Preliminares	90
4.2. Definindo Contrato de Gestão	91
4.3. Componentes do Contrato de Gestão	93
4.4. Algumas Experiências Internacionais e Nacionais na Aplicação de Contratos de Gestão	94
4.5. Implementação do Contrato de Gestão nas Organizações Sociais (Oss)	100
4.5.1. Aspectos preliminares	100
4.5.2. O Contrato de gestão como um compromisso de resultados	101
4.5.3. Conteúdo básico do contrato de gestão	103
4.6. Acompanhamento e Avaliação do Contrato de Gestão	105
4.7. Modelos de Avaliação de Desempenho	106
4.7.1. Considerações preliminares	106
4.7.2. Avaliação de desempenho no âmbito das Organizações Sociais	108
4.7.2.1. Considerações preliminares	108
4.7.2.2. Indicadores utilizados para avaliar desempenhos na Organizações Sociais	108
4.7.2.3. Indicadores de desempenho utilizados pelas primeiras Oss	111
4.7.2.4. Críticas ao modelo utilizado para avaliar o desempenho institucional das Organizações Sociais	115
4.7.3. Avaliação de resultados e desempenhos sob a ótica dos modelos Gestão Econômica – GECON e “Balanced Scorecard”	120
4.7.3.1. Considerações Preliminares	120

4.7.3.2. Modelo GECON	120
4.7.3.3. O modelo "Balanced Scorecard"	128
4.8. O <i>Benchmarking</i> no Âmbito das Organizações Sociais	131
4.8.1. Definição	131
4.8.2. O <i>Benchmarking</i> na área pública	132
4.8.3. Principais Tipos de <i>Benchmarking</i>	133
4.8.4. A busca das melhores práticas e as fontes de informações	135
4.8.5. O benchmarking e as organizações sociais	136
4.9. Utilização de Conceitos Econômicos na Definição de Bases para a Eficácia na Aplicação do Contrato de Gestão nas Organizações Sociais	137
<b>5. A UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS ECONÔMICOS NA BUSCA DA EFICÁCIA NA APLICAÇÃO DO CONTRATO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS</b>	<b>139</b>
5.1. Preliminares	139
5.2. O "Ambiente" das Organizações Sociais Objeto de Análise	140
5.3. O Reconhecimento das Receitas nas Organizações Sociais em Estudo	142
5.4. Os Custos e as Despesas e o Confronto com as Receitas	152
5.5. Avaliando o Desempenho Através da Utilização de Conceitos Econômicos	155
5.6. "Distribuição" do Resultado Econômico	158
5.7. Modelo de Avaliação de Desempenhos com Base em Indicadores Econômicos e Financeiros	163
5.7.1. Considerações preliminares	163
5.7.2. Elementos básicos do modelo de avaliação de desempenhos	164
5.7.3. Premissas básicas do modelo de avaliação de desempenhos nas Organizações Sociais	167
5.7.3.1. Aspectos introdutórios	167
5.7.3.2. Sistema de informações contábeis e gerenciais	168
5.7.3.3. Principais premissas do modelo proposto	172
5.7.3.4. Considerações finais	174
<b>6. EXEMPLO DE APLICAÇÃO DE CONCEITOS ECONÔMICOS NA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO INSTITUCIONAL DE UMA "OS"</b>	<b>175</b>
6.1. Introdução	
6.2. Principais Características da Entidade	176
6.3. Informes sobre o Contrato de Gestão (Extrato)	178
6.3.1. Entidades envolvidas	178
6.3.2. Finalidade, objeto e objetivos estratégicos do contrato	178
6.3.3. Prazo de vigência, recursos financeiros e cronograma de desembolsos	178
6.3.4. Relatórios de prestação de contas ( <i>accountability</i> )	179
6.3.5. Avaliação do desempenho institucional	180

6.4. Processo de Gestão da Associação	180
6.4.1. Planejamento estratégico	180
6.4.2. Planejamento operacional	181
6.4.2.1. Dados operacionais e diretrizes financeiras	181
6.4.2.2. Orçamento	182
6.4.2.3. Demonstrações Contábeis projetadas	185
6.4.3. Execução das operações relativas ao primeiro trimestre	188
6.4.4. Controle das operações	191
6.4.4.1. Variações no fluxo das receitas, custos e despesas	191
6.4.4.2. Demonstrações Contábeis do primeiro trimestre e projetadas	194
6.5. Demonstração do Resultado Econômico	198
6.5.1. Informações complementares	198
6.5.2. Receita econômica	201
6.5.3. Demonstração do Resultado Econômico	202
6.5.4. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social	203
6.5.5. Análise do Resultado Econômico e dos serviços sociais prestados gratuitamente	203
6.6. Contabilidade por Fundos	205
6.6.1. Aspectos introdutórios	205
6.6.2. Principais categorias de fundos	206
6.6.3. Demonstrações Contábeis elaboradas com base na Contabilidade por Fundos	207
6.6.4. Considerações finais sobre a Contabilidade por Fundos	214
6.7. Conclusão do Capítulo	214
<b>CONCLUSÕES</b>	215
<b>BIBLIOGRAFIA CONSULTADA</b>	219
<b>ANEXO I - Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998 (Lei das Organizações Sociais)</b>	230

## LISTA DE QUADROS

		p.
Quadro 2.1	- Resumo das Principais Características das Entidades Sem Fins Lucrativos.	28
Quadro 2.2	- Classificação das Entidades sem Fins Lucrativos	30
Quadro 2.3	- As Principais Categorias do Terceiro Setor no Brasil	32
Quadro 3.1.	- Quadro Comparativo de atividades publicizáveis entre União e outras Unidades Públicas.	75
Quadro 3.2	- Principais Características das Organizações Sociais	79
Quadro 4.1	- Componentes do Contrato de Gestão entre Estado e Empresas Estatais	93
Quadro 4.2	- Componentes do Contrato de Gestão no Âmbito das Organizações Sociais	103
Quadro 4.3	- Metas e Indicadores de Desempenho da ACERP	112
Quadro 4.4	- Simulação de Avaliação de Desempenho Institucional na ACERP.	113
Quadro 4.5	- Metas, Prazos e Indicadores de Desempenho da ABTLus	115
Quadro 4.6	- Metas Econômico-Financeiras da ACERP	116
Quadro 4.7	- Tipos de <i>Benchmarking</i>	133
Quadro 4.8	- Principais Fontes de <i>Benchmarking</i>	135
Quadro 5.1	- Demonstrações Contábeis da Entidade X - Exemplo Hipotético	147
Quadro 5.2	- Demonstrações Contábeis da Entidade Y - Exemplo Hipotético	149
Quadro 5.3	- Determinação da Receita Econômica da Entidade "X"	151
Quadro 5.4	- Demonstração do Resultado Econômico da Entidade "X"	156
Quadro 5.5	- Demonstração das Mutações no P. Líquido Social da Entidade "X"	160
Quadro 5.6	- Processo de Gestão e o sistema de Informação	169
Quadro 5.7	- Elementos do Contrato de Gestão nas OSs Relacionados à Avaliação de Desempenho	172
Quadro 6.1	- Balanço Patrimonial Projetado	185
Quadro 6.1.1.	- Imobilizado	185
Quadro 6.2	- Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> do Período Projetada	186
Quadro 6.3	- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social Projetada	187
Quadro 6.4	- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos Projetada	187
Quadro 6.5	- Demonstração do Fluxo de Caixa Projetada	188
Quadro 6.6	- Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Orçado versus Realizado	191
Quadro 6.7	- Balanço Patrimonial Realizado (31/03/X1) e Projetado	194
Quadro 6.7.1	- Imobilizado Realizado e Projetado	195
Quadro 6.8	- Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Realizada (1º Trim) e Projetada	196
Quadro 6.9	- Demonstração das Mutações do P.L. Social Realizado (31.03.X1) e Projetado (31/12/X1)	196



Quadro 6.10	- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos Realizada (31/03/X1) e Projetada	197
Quadro 6.11	- Demonstração do Fluxo de Caixa Realizada (31/03/X1) e Projetada	197
Quadro 6.12	- Serviço Voluntário	198
Quadro 6.13	- Serviços Gratuitamente Prestados pela Diretoria	199
Quadro 6.14	- Doações de Drogas, Medicamentos e outros Produtos para Consumo	199
Quadro 6.15	- Pagamentos Efetuados por Terceiros a Favor da Entidade	199
Quadro 6.16	- Valor dos Serviços Voluntários	200
Quadro 6.17	- Valor dos Serviços Prestados pela Diretoria	200
Quadro 6.18	- Resumo das "Economias" Obtidas pela Entidade	201
Quadro 6.19	- Receita Econômica ("Internos")	201
Quadro 6.20	- Atendimentos de Não Internos	202
Quadro 6.21	- Receita Econômica Total	202
Quadro 6.22	- Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido Social 1º Trimestre	202
Quadro 6.23	- Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido Social 1º Trimestre	203
Quadro 6.24	- Conciliação da Diferença entre o Resultado Contábil ( <i>Superávit</i> ) e o Resultado Econômico	204
Quadro 6.25	- Demonstração do Resultado Econômico (Apresentação Alternativa) 1º Trimestre	205
Quadro 6.26	- Balanço Patrimonial em 31/12/X0 (Por Fundos)	208
Quadro 6.27	- Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> do Primeiro Trimestre (Por Fundos)	209
Quadro 6.28	- Demonstração do Fluxo de Caixa do Primeiro Trimestre (Por Fundos)	210
Quadro 6.29	- Balanço Patrimonial em 31/03/X1 Antes da Consolidação (Por fundos)	211
Quadro 6.30	- Balanço Patrimonial em 31/03/X1 Consolidado	212
Quadro 6.31	- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social do Primeiro Trimestre (Por Fundos)	213

## LISTA DE FIGURAS

		p.
Figura 2.1	- Divisão das Pessoas Jurídicas Segundo o Código Civil Brasileiro e Leis Complementares	35
Figura 2.2	- Visão Sistêmica das ESFL	42
Figura 2.3	- As ESFL e o seu Relacionamento com o Meio Ambiente	52
Figura 2.4	- Receitas nas Entidades Sem Fins Lucrativos	55
Figura 3.1	- Propostas e Objetivos do PDRAE	69
Figura 3.2	- Etapas do Processo de Publicização	72
Figura 4.1	- Fases do Processo de Implantação e Acompanhamento dos Indicadores de Desempenho	109
Figura 4.2	- Modelo Conceitual de Decisão sob a Ótica do GECON	122
Figura 4.3	- Conceitos de Avaliação de Desempenhos e Resultados do GECON	124
Figura 4.4	- Processo de Acumulação de Resultado Econômico	125
Figura 4.5	- Estrutura Conceitual do BSC	130
Figura 5.1.	- Contrato de Gestão e Fluxo de Prestação de Contas ao Poder Público	165

## LISTA DE SIGLAS

---

AAD	-	Associação de Atendimento ao Deficiente
ABTLuS	-	Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron
ACERP	-	Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto
AICPA	-	American Institute Of Certified Public Accountants
APS	-	Associação das Pioneiras Sociais
BP	-	Balço Patrimonial
BSC	-	Balanced Scorecard
CC	-	Código Civil
CEATES	-	Centro de Estudos Administrativos do Terceiro Setor
CETS	-	Centro de Estudos do Terceiro Setor
CF	-	Constituição Federal
CFC	-	Conselho Federal de Contabilidade
CG	-	Contrato de Gestão
CICA	-	Canadian Institute of Chartered Accountants
CNAS	-	Conselho Nacional de Assistência Social
CTN	-	Código Tributário Nacional
CVM	-	Comissão de Valores Mobiliários
CVRD	-	Companhia Vale do Rio Doce
DFC	-	Demonstração do Fluxo de Caixa
DMPLS	-	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social
DOAR	-	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
ECFL	-	Entidades com Fins Lucrativos
ENAP	-	Escola Nacional de Administração Pública
ESFL	-	Entidades Sem Fins Lucrativos
ESFLNG	-	Entidades Sem Fins Lucrativos Não Governamentais
FEA	-	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
FASB	-	Financial Accounting Standards Board
FGV	-	Fundação Getúlio Vargas
FIPECAFI	-	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GECON	-	Modelo de Gestão Econômica
IASC	-	International Accounting Standards Committee
IBRACON	-	Instituto Brasileiro de Contadores
LF	-	Legislação Fiscal
LP	-	Legislação Previdenciária
MARE	-	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
ONG	-	Organização Não Governamental

ONGs	-	Organizações Não Governamentais
OSCIP	-	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
OS	-	Organização Social
OSs	-	Organizações Sociais
PDRAE	-	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PLS	-	Patrimônio Líquido Social
PNP	-	Programa Nacional de Publicização
RIR	-	Regulamento do Imposto de Renda
SOP	-	Statement of Position
TCU	-	Tribunal de Contas da União
USP	-	Universidade de São Paulo

# INTRODUÇÃO

*Por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico “ex-ante” e a avaliação “ex-post” constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade. (Jacques Marcovitch)<sup>1</sup>*

As palavras acima, sem grifo no original, evidenciam claramente pelo menos três elementos caracterizadores de uma nova postura gerencial e de controle aplicados às entidades sem fins lucrativos, aqui denominadas de Terceiro Setor: transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis).

De fato, o campo de estudos das entidades sem fins lucrativos é, nos dias atuais, uma das áreas que vem despertando grande interesse de pesquisadores multidisciplinares das chamadas Ciências Sociais, incluindo áreas aplicadas como as das Ciências Administrativas e Ciências Contábeis<sup>2</sup>. No Brasil, as escolas e faculdades de Administração e Contabilidade apenas recentemente começaram a estudar o tema, existindo ainda poucos trabalhos publicados na área. Na visão de FALCONER<sup>3</sup>, “neste momento o Estado, as empresas privadas, a mídia e a própria sociedade passam a olhar com seriedade o conjunto de organizações que compõem o terceiro setor, e a universidade é demandada para produzir conhecimento que permita compreender este fenômeno e apoiar o seu desenvolvimento”.

---

<sup>1</sup> *Da Exclusão à Coesão Social: Profissionalização do Terceiro Setor*. In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997, p. 121.

<sup>2</sup> Essas e outras terminologias comumente utilizadas para designar um setor da sociedade civil não lucrativo serão objeto de estudo em capítulo específico neste trabalho.

<sup>3</sup> FALCONER, Andres Pablo. *A Promessa do Terceiro Setor. Um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações Sem Fins Lucrativos e do seu Campo de Gestão*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA-USP, 1999, p. 3.

No Brasil, só a partir da presente década, é que surgiram no seio das instituições de ensino e pesquisa em administração, centros de estudos voltados especificamente para o terceiro setor<sup>4</sup>. Tais instituições são desafiadas a desenvolver técnicas de gestão e controle aplicadas a ele, formar profissionais com habilidades e competências para as demandas específicas dessas entidades, não se limitando à transposição de modelos e técnicas já consagrados no meio empresarial e estatal, os quais não atendem plenamente as necessidades dos diversos usuários, internos e externos, desse tipo peculiar de entidade<sup>5</sup>.

Conseqüentemente, só agora é que se toma consciência da existência desse vasto setor, atuando em diversas áreas de interesse social, através da participação da comunidade, esta articulando-se com empresas privadas, com outras organizações não governamentais (nacionais e internacionais) e, em escala cada vez mais crescente, através de parcerias com o próprio Estado. Aliás, a implementação, no Brasil, das chamadas Organizações Sociais - OSs, objeto desta pesquisa, consagrou-se como a estratégia central do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado - PDRAE<sup>6</sup>, cujo objetivo ulterior é permitir e incentivar a publicização, ou seja, a produção não-lucrativa pela sociedade de bens e serviços públicos não-exclusivos de Estado. A nova "palavra de ordem" é, desde então, a "parceria", e os parceiros são, nesse caso, o Estado e a sociedade, via OSs, nitidamente sem fins lucrativos e de direito privado.

Esse novo modelo institucional, proposto, à época, pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE, tem como característica principal a publicização. A publicização é um processo, com diversas etapas a percorrer, as quais, em linhas gerais, são as seguintes: (I) a implementação (reconhecimento ou qualificação da organização social); (II) celebração do contrato de gestão (definição de regras e recursos); e (III) as ações contínuas, ou seja, o

---

<sup>4</sup> Cita-se, a título exemplificativo, o Centro de Estudos do Terceiro Setor (CETS), da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, criado em 1994 e o Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor (CEATS), do Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, cujas atividades iniciaram-se em 1998.

<sup>5</sup> Esse tema foi discutido em OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos Não Governamentais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA-USP, 1996.

<sup>6</sup> Aprovado em 1995.

gerenciamento do próprio contrato de gestão. Percebe-se, então, que o contrato de gestão passa a ser o instrumento mais importante nesse processo, por possibilitar os controles sociais, por resultados e por comparação com outras instituições. Em suma, essa relação de "accountability" materializa-se através de indicadores de desempenhos, previamente definidos no contrato em questão.

Nesse caso, é oportuno questionar se a Contabilidade, consagradamente definida como um sistema de informação e mensuração<sup>7</sup>, não poderia, nesse processo de agenciamento, gerar indicadores (financeiros ou não) eficazes para avaliação do desempenho dessas organizações. Assim sendo, justifica-se, então, envidar esforços objetivando investigar, cientificamente, o "ambiente" das Organizações Sociais, forma em que foram concebidas e o grau de eficácia dos modelos de prestação de contas, atualmente utilizados, via contrato de gestão. A partir da investigação desses fenômenos, pretende-se questioná-los fortemente para, então, contribuir para a melhoria da avaliação de desempenhos dessas organizações, propondo um modelo teórico-conceitual com base em informações de natureza contábil e econômica.

---

<sup>7</sup> IUDICIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993, p. 24.

# 1. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Neste capítulo, procura-se caracterizar o objeto de investigação deste estudo, seus objetivos, suas limitações, a metodologia empregada na pesquisa e a estrutura do trabalho.

## 1.1. Identificação do Problema

*As instituições sem fins lucrativos tendem a não dar prioridade ao desempenho e aos resultados. Contudo, eles são muito mais importantes - e muito mais difíceis de se medir e controlar - na instituição sem fins lucrativos do que na empresa. (Drucker)<sup>1</sup>*

As entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna. Estas organizações desenvolvem atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo e outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais. De um extremo ao outro do mundo, são notórias as ações voluntárias organizadas através de associações, fundações e instituições similares, contribuindo para o desenvolvimento econômico, social e político das nações, realizando inúmeras atividades ainda não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do Estado.

FERNANDES<sup>2</sup>. lembra que *além do Estado e do mercado, há um “terceiro setor”. “Não-governamental” e “não-lucrativo”, é no entanto organizado, independente, e mobiliza particularmente a dimensão voluntária do comportamento das pessoas. Sua emergência é de tal relevância que se pode falar de uma ‘virtual revolução’ a implicar mudanças gerais nos modos de agir e pensar. As relações*

---

<sup>1</sup> DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de Organizações Sem fins Lucrativos. Princípios e Práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994, p. 80.

<sup>2</sup> FERNANDES, Rubem César. *Privado Porém Público*. 2 ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994, p. 19.



*entre o Estado e o mercado, que têm dominado a cena pública, não de ser transformadas pela presença desta terceira figura - as associações voluntárias.*

O crescimento desse setor decorre de várias pressões, demandas e necessidades advindas das pessoas, como cidadãos, das instituições e até dos próprios governos. Para SALAMON<sup>3</sup>, esse setor *reflete um conjunto nítido de mudanças sociais e tecnológicas, aliado à contínua crise de confiança na capacidade do Estado.* Mudanças históricas de longo alcance abriram o caminho para que as instituições alternativas possam atender melhor às necessidades humanas. FALCONER<sup>4</sup> considera, apropriadamente, que este setor também se articula para *reclamar direitos ao Estado, para vigiar a atuação de entidades públicas e privadas, para organizar a participação de grupos sociais marginalizados. Novas formas de organização e participação social estão operando mudanças no conceito de democracia e promovendo um rearranjo sem precedentes nas tarefas e atribuições de cada setor.* A característica marcante - sem fins lucrativos - é um elemento que impulsiona as relações cada vez mais próximas com o Estado, justificando assim o repasse de recursos do Poder Público, para que esse setor execute serviços que o Estado, por ineficiência, deixa de prover. A parceria passa a ser uma relação importante entre o Estado e o setor privado.

Parceria é um termo que faz parte do vocabulário dos agentes econômicos modernos para enfocar relações das mais variadas formas (empregados e patrões, clientes e fornecedores, etc.). O objetivo da parceria é, sucintamente, atuação conjunta de agentes para maximizar objetivos comuns. Do ponto de vista público-privado, FALCONER<sup>5</sup> define esse termo como uma *relação entre o Estado e organizações sem fins lucrativos, onde estas organizações sem fins lucrativos partilham com o Estado o papel de formulação e implementação de programas ou políticas públicas.* Obviamente, essa relação implica cooperação, ação conjunta,

---

<sup>3</sup> SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor - uma revolução associativa global. *Revista de Administração*. São Paulo, v. 33, nº 1, p. 5, jan./mar. 1998.

<sup>4</sup> FALCONER, Andres Pablo. *A Promessa do Terceiro Setor: Um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações Sem Fins Lucrativos e do seu Campo de Gestão*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1999, p. 3.

<sup>5</sup> Id. Ibid., p. 46.

arranjo contratual, o que faz das entidades sem fins lucrativos agentes legítimos nas políticas do Poder Público.

Recentemente, objetivando estimular parcerias entre o Poder Público e as entidades sem fins lucrativos, o Presidente Fernando Henrique Cardoso sancionou a lei nº 9.790/99, instituindo e disciplinando o **termo de parceria** entre o Poder Público e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP<sup>6</sup>. Pela citada lei, regulamentada pelo Decreto nº 3.100/99, o termo de parceria destina-se *ao fomento e à execução das atividades de interesse público*<sup>7</sup>. É o exemplo mais recente das relações de cooperação entre o Poder Público e a iniciativa privada, sem fins lucrativos.

Se, por um lado, a parceria público-privado fortalece as entidades sem fins lucrativos, há, por outro, o risco de o Poder Público estar “financiando” entidades ineficientes. Os defensores das parcerias alegam que as entidades sem fins lucrativos, por serem privadas, assemelham-se muito com as empresas privadas, sem os “vícios” da burocracia do Estado, e assim tendem a ser mais eficientes e eficazes. “Mesmo que não atuem em mercados semelhantes aos das empresas comerciais, o controle e fiscalização da sociedade, através de seus conselhos e dos associados, exercem pressão pelo uso eficiente dos recursos”, complementa FALCONER<sup>8</sup>.

Quanto às críticas às parcerias público-privado, alegam os defensores, “este setor não opera em mercados competitivos e sua natureza sem fins lucrativos lhe retira o principal incentivo do mercado e invalida comparações com organizações empresariais. As propaladas qualidades de flexibilidade, criatividade e comprometimento empalidecem frente à constatação de que as organizações do terceiro setor são sistematicamente sub-financiadas, contam com quadros mal

---

<sup>6</sup> Este tema será abordado com maior profundidade no capítulo 2.

<sup>7</sup> A lei identifica XII áreas de atividades onde é possível o termo de parceria.

<sup>8</sup> FALCONER, Andres Pablo. Op. cit., p. 48.

capacitados, além de estruturas e **práticas gerenciais arcaicas e ineficientes**".<sup>9</sup> (sem grifo no original)

A experiência mostra que ambas as posições são pertinentes. A decisão do Poder Público de criar ou transferir programas e projetos públicos para a iniciativa privada, ao invés de administrá-los diretamente, encontra nos parceiros (entidades privadas sem fins lucrativos, no caso) maior flexibilidade para gerir os recursos (financeiros, materiais e humanos) e há maior comprometimento dos administradores para com a sociedade local.

Apesar de concordarmos tanto com as alegações dos que defendem as parcerias público-privado, quanto com as alegações dos que são contra elas, entendemos que o problema não está em fazer ou deixar de fazer a parceria; atuar no mercado privado ou público; ter ou não ter concorrentes, etc. O problema é um só: em qual situação o grau de eficiência e eficácia é maior, com ou sem parceria? O problema é, então, contábil, ou seja, nitidamente de avaliação de resultados e desempenhos. Nas palavras de IUDÍCIBUS<sup>10</sup>, a Contabilidade pode ser definida como *o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica e financeira, a fim de **permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação***. (sem grifo no original). O desafio que se apresenta é, portanto, de buscar respostas convincentes, a partir de informações contábeis, que permitam avaliar se determinada entidade está ou não sendo eficaz. Ser eficaz, nesse caso, é garantir a perenidade da entidade, a partir do cumprimento de sua missão, mediante a combinação ótima de um conjunto de recursos escassos.

As entidades sem fins lucrativos, é sabido, dependem, assim como ocorre nas empresas<sup>11</sup>, de um conjunto de recursos humanos e materiais. Enfrentam ameaças e se deparam com novas oportunidades. Precisam, assim, para garantir sua sobrevivência, adaptar-se às condições impostas pelo ambiente em que estão

---

<sup>9</sup> Id. Ibid., p. 51.

<sup>10</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993, p. 24.

<sup>11</sup> No contexto deste trabalho, as expressões "empresa" e "atividades empresariais" são utilizadas como sinônimo de entidades com fins lucrativos.

inseridas e serem eficazes, ou seja, atingir os objetivos para as quais foram constituídas.

Mesmo desempenhando funções sociais de extrema importância, essas entidades têm recebido pouca atenção de estudiosos, no sentido de fomentar a aplicação de novas técnicas contábeis e gerenciais, amplamente discutidas no contexto empresarial. Como consequência, os sistemas de informações contábeis e gerenciais atualmente utilizados por essas entidades podem não satisfazer plenamente às necessidades dos gestores no processo de tomada de decisões. Assim, sabendo-se que uma das atividades da gestão é tomar decisões, tais decisões devem conduzir a instituição em direção ao cumprimento dos objetivos institucionais estabelecidos e à garantia de sua continuidade.

Tratando das prioridades para o aperfeiçoamento da gestão do terceiro setor brasileiro, FALCONER<sup>12</sup> aponta quatro como sendo os principais aspectos a serem desenvolvidos nesta área: *stakeholder accountability*, qualidade de serviço, sustentabilidade e capacidade de articulação institucional.

Para o autor, ***stakeholder accountability*** refere-se à *necessidade de transparência e ao cumprimento da responsabilidade da organização de prestar contas perante os diversos públicos que têm interesses legítimos diante delas. Accountability pode significar pouco mais do que a publicação de um relatório anual com dados de projetos e informações contábeis, mas também representa uma postura de responsabilidade que se exercita no cotidiano da gestão, frente a públicos internos e externos. Sustentabilidade*, comenta o autor, refere-se à *capacidade de captar recursos - financeiros, materiais e humanos - de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de maneira a perpetuar a organização e permitir-lhe alcançar seus objetivos. A experiência nessa área permite afirmar que, com raras exceções, os indivíduos, empresas, organismos, etc. não contribuem porque não sabem, exatamente, onde esses recursos são aplicados, fazendo desse procedimento um círculo vicioso difícil de ser rompido.*

---

<sup>12</sup> FALCONER, Andres Pablo. Op. cit., p. 81 e seguintes.

No que se refere à **qualidade de serviços**, o autor em questão afirma que a *substituição da caridade e da filantropia por serviços prestados a consumidores ou a cidadãos conscientes de seus direitos introduz a exigência do uso eficiente dos recursos, a necessidade de avaliação adequada do que deve ser priorizado, em função dos recursos disponíveis, das necessidades do público e das alternativas existentes*. Nesse particular, com o aumento do número de entidades sem fins lucrativos, é crescente também a necessidade de recursos humanos neste setor, exigindo maior profissionalização, especialmente na área de gerenciamento. Por fim, a **capacidade de articulação** enfoca a necessidade de articulação de redes (indivíduos, grupos, organizações, setores, etc.). O compartilhamento de informação e a atuação conjunta, segundo o autor, *são caminhos para a potencialização da capacidade de atores públicos, empresariais e não governamentais para abordarem questões públicas e alcançarem resultados de impacto*.

Por outro lado, além do aspecto interno de gerenciamento dos escassos recursos disponíveis para atender às ilimitadas necessidades da sociedade e garantir a continuidade da entidade, há também **padrões e indicadores de desempenhos** a serem observados, definidos por agentes externos, nesse caso, por aqueles que financiam os projetos sociais (Poder Público, organismos nacionais e internacionais, empresas, indivíduos, etc.). É sob esta segunda ótica que se define o escopo deste trabalho.

Neste estudo, estamos privilegiando a parceria público-privado no contexto das Organizações Sociais - OSs. Essas organizações surgiram a partir da proposta do Poder Executivo, em 1995, para reformar administrativamente o Estado. Trata-se de uma "inovação institucional" que tem por objetivo principal, no âmbito do Programa Nacional de Publicização (PNP), absorver atividades publicizáveis<sup>13</sup>, no setor de serviços não-exclusivos do Estado.

As entidades sem fins lucrativos qualificadas como Organizações Sociais, são financiadas pelo Estado para desenvolver atividades publicizáveis, passando a

---

<sup>13</sup> Referem-se à descentralização para o setor público não-estatal (privado) da execução de serviços que não envolvem o exercício do poder de Estado, mas que devem por ele ser subsidiados.

exercer sobre elas um controle estratégico: resultados necessários ao atingimento dos objetivos e políticas públicas. Nessa relação de parceiros, o **contrato de gestão** passa a ser um instrumento-chave, legislando sobre disposições estratégicas, **indicadores de desempenho**, definição de meios e condições para a execução das metas pactuadas, sistemática de avaliação e forma de financiamento. Assim sendo, percebe-se que a utilização de instrumentos adequados para avaliar o desempenho da organização é imprescindível.

O modelo proposto pelo Poder Público para as OSs no âmbito do Programa Nacional de Publicização - PNP parece ser muito simples: após aprovado e assinado o contrato de gestão, avalia-se, de tempo em tempo, por comissão de avaliação, o desempenho institucional da OS, comparando os resultados alcançados (descritos pelos indicadores de desempenho) com o desempenho pretendido (descrito pelos objetivos estratégicos e metas definidos no contrato de gestão). Eventuais ilegalidades ou irregularidades detectadas serão comunicadas ao Tribunal de Contas da União - TCU (Art. 9º da Lei nº 9.637/98).

Existem, entretanto, nas entrelinhas desse processo, diversas questões envolvendo aspectos aparentemente elementares, mas que merecem maiores reflexões, sob pena de camuflarem o verdadeiro objetivo da avaliação de desempenho. Um desses pontos obscuros relaciona-se, justamente, com o grau de eficácia dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho das OSs.

Questiona-se, neste trabalho, se, mesmo atendido o desempenho pactuado no contrato de gestão, não estaria o Poder Público financiando organizações ineficientes? Os indicadores utilizados seriam tão eficazes a ponto de detectar tal deficiência? Os indicadores utilizados conseguem identificar se uma organização “alternativa”<sup>14</sup>, poderia estar executando as mesmas atividades a um custo menor? Estamos, portanto, diante de duas vertentes: a primeira relacionada com a eficácia dos indicadores de desempenho utilizados e a segunda relacionada à eficácia da organização, ao compararmos volume de serviços prestados e receitas produzidas

---

<sup>14</sup> No presente estudo, “organização alternativa” refere-se à entidade com fins lucrativos.

por esses serviços prestados, ou seja, a competência da entidade em garantir a continuidade em ambiente dinâmico e de cumprir a sua missão. Entendemos que a Contabilidade pode, através de modelos de mensuração adequados, avaliar essas questões. Modelo de mensuração, no contexto deste trabalho, está associado a resultado econômico.

Pelo motivo exposto acima, assume-se como premissa básica neste trabalho que, embora denominadas **sem fins lucrativos** (incluindo aqui as organizações sociais), as entidades deste setor, até mesmo por uma questão de sobrevivência, precisam ser lucrativas sim; ou, em outras palavras, a garantia da continuidade das mesmas só é obtida quando as atividades realizadas gerarem um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos no processo de realização de tais atividades. “Déficit” e “superávit” são termos que não se aplicam no contexto deste trabalho; estão presentes nos relatórios contábeis destas entidades unicamente para atender aspectos normativos.

A **hipótese** que se procura demonstrar neste estudo é que os critérios geralmente utilizados para avaliar o desempenho das Organizações Sociais, via contrato de gestão, não são eficazes por não contemplarem um dos aspectos mais importantes nessa relação de “accountability” entre a entidade e os parceiros (Estado, neste estudo) que é o resultado econômico. Entende-se por resultado econômico, o diferencial entre a receita econômica e os custos e despesas incorridos. A receita econômica, neste estudo, refere-se ao volume de serviços prestados multiplicado pelo menor preço de mercado da unidade desses serviços prestados, praticado por entidades alternativas ou, na ausência destas, pelo valor previamente definido no próprio contrato de gestão a partir de parâmetros de mercado.

Segundo OSBORNE e GAEBLER<sup>15</sup>, *a maioria dos legislativos e executivos públicos não sabe dizer quais dos programas que patrocina são bem-sucedidos e*

---

<sup>15</sup> OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. *Reinventando o Governo*. 9 ed. Brasília: MH Comunicação, 1997, p. 159.

*quais não são. Quando eles impõem cortes ao orçamento, não sabem se estão cortando “supérfluos” ou “essenciais”. Faltando-lhes informações objetivas quanto aos resultados, estabelecem suas decisões, em grande escala, com base em critérios políticos.* (grifo nosso). Nesse sentido, o Estado, por não mensurar adequadamente os resultados produzidos pelas organizações sociais por ele subvencionadas, pode estar financiando projetos e atividades sociais a partir de decisões meramente políticas. Vale dizer que grandes organizações - sejam públicas ou privadas - têm, via de regra, mais presença e desfrutam das melhores influências, de modo que podem obter privilégios muito maiores do que as organizações menores e menos influentes, apesar de serem, muitas vezes, melhor administradas. Por outro lado, acredita-se que seja possível identificar e mensurar o resultado econômico, de forma a evidenciar, eficazmente, o efetivo valor social produzido por essas entidades.

Enfim, qual é, então, o problema? Diante do exposto até o presente momento, o problema que se apresenta é: **“como a Contabilidade, definida como um sistema de informação e mensuração, pode, adequadamente, identificar, mensurar e comunicar o resultado econômico produzido pelas Organizações Sociais? Além disso, como incorporar e reconhecer este fenômeno como um indicativo de eficácia do desempenho dessas organizações?”**

Outras questões são, também, levantadas neste estudo:

- ✓ “Qual a identidade das entidades sem fins lucrativos (terceiro setor) no Brasil ? “
- ✓ “Qual a efetiva contribuição do Estado no processo de publicização dos serviços não-exclusivos (implantação das Organizações Sociais) e como esse novo modelo pode contribuir para a satisfação do cidadão-cliente?”
- ✓ “O Contrato de Gestão, como um instrumento legal de avaliação do desempenho das Organizações Sociais, satisfaz, plenamente, as relações de “accountability” entre Estado/Organizações Sociais/cidadão-cliente?”



- ✓ “De que forma a Contabilidade pode contribuir para a eficácia do processo de avaliação de desempenho das Organizações Sociais?”

## 1.2. Objetivos da Pesquisa

A partir da identificação do problema, o principal objetivo deste estudo é o de propor um modelo teórico-conceitual para que se possa avaliar o desempenho das Organizações Sociais, valendo-se de conceitos econômicos. Nesse sentido, privilegia-se o resultado econômico, constituindo-se este em um importante indicador da eficácia da gestão da entidade.

Como objetivos complementares, podemos destacar os seguintes:

- a) apresentar a “identidade” das entidades sem fins lucrativos no Brasil e o papel que desempenham no atual contexto econômico, social e político;
- b) apresentar o escopo da reforma do aparelho do Estado, o processo de publicização de atividades não exclusivas e o marco legal das Organizações Sociais; e,
- c) analisar o contrato de gestão como instrumento legal nas relações de “accountability” entre o Estado e as Organizações Sociais;

### 1.3. Limitações do Estudo

Seria utópico admitir que o modelo que se propõe neste estudo deva ser aceito como totalmente acabado ou universal, compatível com todas as Organizações sociais. Não é esta a intenção e isso não seria possível por diversas razões.

Inicialmente, conforme se observa no decorrer deste trabalho, a expressão Organização Social, abarca uma infinidade de entidades, desenvolvendo atividades em diversas áreas, embora todas tenham como ponto de convergência a “finalidade não lucrativa”. De fato, para ser qualificada como uma OS (atributo único e exclusivo do Poder Público), essas entidades devem se enquadrar em regras definidas em lei. No caso da legislação federal, por exemplo, isso só é possível “...às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde...”<sup>16</sup>. No âmbito da legislação do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, esse leque é ainda maior.

Há, em segundo lugar, restrições de ordem prática em função da própria metodologia utilizada neste estudo, ou seja, o modelo que está sendo apresentado não foi testado, tratando-se, portanto, de um experimento cujas variáveis são manipuladas, permitindo a realização de uma série de análises do fluxo de receitas, despesas e custos. Assim, a viabilidade de sua aplicação fica condicionada a uma série de fatores particulares a cada ambiente a que se destina.

Por fim, pelas evidências apresentadas, este estudo restringe-se ao ambiente das Organizações Sociais no âmbito da reforma do aparelho administrativo do Estado brasileiro, quer a nível do Governo Federal, do Distrito Federal, Estadual ou Municipal.

---

<sup>16</sup> BRASIL. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais.

#### 1.4. Metodologia Utilizada

Para RUDIO<sup>17</sup>, *a fim de merecer o qualitativo de científica, a pesquisa deve ser feita de modo sistematizado, utilizando, para isto, método próprio e técnicas específicas e procurando um conhecimento que se refira à realidade empírica.* Realidade empírica para o autor é *"tudo que existe e pode ser conhecido através da experiência.* Neste item há essa preocupação, ou seja, estabelecer os aspectos principais do método da pesquisa, envolvendo, a tipologia do estudo, as etapas percorridas para realização do estudo e as formas como foram obtidas e tratadas as informações.

Este estudo parte da constatação de que as entidades denominadas sem fins lucrativos, conforme já enfatizado, dependem de um conjunto de recursos escassos, realizam atividades (consomem recursos) e geram "produtos" e serviços. É evidente que, para garantir a sua sobrevivência (continuidade) os recursos consumidos devem ser, no mínimo, iguais aos recursos obtidos. Esse processo, embora muito similar ao que ocorre nas empresas, encontra uma série de restrições em se tratando de entidades sem fins lucrativos, especialmente quando relacionados a critérios de mensuração das atividades e dos "produtos" e serviços.

A utilização de conceitos econômicos para fins de mensuração do resultado, extrapola limites normativos e aspectos convencionais, altamente conservadores. Resultado econômico é, portanto, um fenômeno abstrato, envolvendo aspectos de natureza econômica. Em função dessa particularidade, a metodologia adotada neste estudo compreende uma combinação de métodos, o que é perfeitamente possível. Segundo MARTINS<sup>18</sup>, *dependendo do objeto de pesquisa podem ser combinadas duas ou mais modalidades.*

Neste trabalho, a busca das respostas à situação-problema se deu, inicialmente, através de pesquisa **bibliográfica**<sup>19</sup>. Neste tipo de pesquisa, a

<sup>17</sup> RUDIO, Franz Victor. *Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica*. Petrópolis: Vozes, 1983, p.9.

<sup>18</sup> MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 26.

<sup>19</sup> A pesquisa também incorpora a experiência do autor em trabalhos realizados em entidades sem fins lucrativos, quer na área de consultoria ou atuando na parte administrativa de algumas organizações desse setor.

contribuição científica *tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto*<sup>20</sup>. De fato, conta-se com a contribuição teórica de vários autores nacionais e internacionais, que já publicaram trabalhos científicos em áreas relacionadas ao objeto desta pesquisa, algumas publicações relacionadas especificamente às entidades sem fins lucrativos (aspectos de classificação, limites da legislação, etc.) e outras, de caráter mais abrangente, aplicadas às empresas<sup>21</sup>.

Além da pesquisa bibliográfica, recorre-se também a outro tipo de estudo fortemente utilizado nas pesquisas sociais: **fenomenológico-hermenêuticas**. Neste tipo de estudo utilizam-se técnicas não quantitativas. Privilegiam-se estudos teóricos e análise de documentos e textos. Segundo relata MARTINS<sup>22</sup>, *suas propostas são críticas e geralmente têm marcado interesse de “conscientização” dos indivíduos envolvidos na pesquisa e manifestam interesse por práticas alternativas. A validação da prova científica, neste tipo de estudo, ...é buscada no processo lógico da interpretação e na capacidade de reflexão do pesquisador sobre o fenômeno de seu estudo.*

Assim, tendo em vista a metodologia empregada, não se pretende, neste estudo, oferecer respostas ou soluções definitivas ou testar hipóteses nos moldes da ciência quantitativa. Isso significa que as inúmeras indagações aqui levantadas carecem de aprofundamento e validação quantitativa. Há muito ainda a pesquisar neste setor.

O estudo foi realizado em, basicamente, cinco etapas. Em primeiro lugar foi definido o tema. A escolha do objeto da pesquisa ou, em sentido mais abrangente, “tema-problema”, surgiu de circunstâncias pessoais e profissionais, a partir, principalmente, da constatação, em trabalho anterior<sup>23</sup>, de que as entidades sem fins lucrativos (sentido genérico) vêm despertando grande interesse de

<sup>20</sup> MARTINS, Gilberto. Op. cit., p. 28.

<sup>21</sup> Todas citadas na bibliografia consultada.

<sup>22</sup> MARTINS, Gilberto. Op. cit., p. 26.

<sup>23</sup> OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não governamentais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.

pesquisadores das chamadas ciências sociais aplicadas, especialmente das ciências administrativas e contábeis.

No Brasil, conforme se constatou naquele trabalho, os estudos sobre este setor são ainda muito tímidos e as universidades são desafiadas a adaptar seu arcabouço de técnicas e desenvolver conhecimentos aplicados especificamente a essas entidades, existindo, aí, um vasto campo para pesquisas acadêmicas. Aliado a esta constatação, o projeto do Poder Executivo, apresentado em 1995, para a reforma do aparelho administrativo do Estado brasileiro propondo a “criação” das organizações sociais despertou particular interesse, especialmente em função do modelo ali apresentado: parceria entre Estado e a sociedade, regulada por um contrato de gestão, para execução de atividades sociais.

Na etapa seguinte, houve a elaboração e apresentação do projeto de pesquisa à coordenação do curso em questão, para validação da proposta.

Num terceiro momento, o desafio foi o de colher material bibliográfico pertinente ao tema, e isto foi feito através de publicações especializadas, livros, dissertações e teses e, neste caso um grande aliado foi a *Internet*, especialmente em páginas de organismos governamentais, entidades de apoio à pesquisa e ao terceiro setor, bibliotecas nacionais e internacionais, entidades qualificadas como organizações sociais, etc.

A quarta etapa foi a de aprofundar-se os estudos sobre a identidade das entidades sem fins lucrativos no Brasil, aliada à reforma administrativa do Estado Brasileiro, mais especificamente no que se refere ao Plano Nacional de Publicização (PNP). Nesse particular, analisou-se o modelo proposto pelo Poder Executivo na formulação de alianças estratégicas com a sociedade, cujo objetivo principal é o de maximizar os resultados da ação social em geral, via Organizações Sociais. Ainda nessa etapa, foi possível analisar-se os contratos de gestão firmados entre o Poder Público e as primeiras Organizações Sociais, sobretudo nos aspectos relacionados aos indicadores de desempenho (econômicos e financeiros).

A quinta e última etapa, foi a de, observadas as limitações do estudo, formular o modelo teórico-conceitual de avaliação de desempenho das organizações sociais, com base no resultado econômico, objetivando a eficácia na aplicação do contrato de gestão.

### 1.5. Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado em seis capítulos, além da introdução e da conclusão. Inicialmente, é caracterizada, neste **primeiro capítulo**, a situação problema, razão desta pesquisa. São também aqui apresentados os objetivos do estudo, suas limitações, a metodologia empregada para desenvolver a pesquisa, além deste tópico que trata da estruturação do trabalho.

No **capítulo 2** procura-se traçar a identidade das entidades sem fins lucrativos no Brasil, sua definição, classificação, principais características, visão sistêmica, análise da legislação pertinente e principais fontes de recursos. Para tanto, buscou-se elucidar primeiramente as principais diferenças (e convergências) entre terminologias empregadas para se referir às entidades sem fins lucrativos, como, por exemplo, “terceiro setor”, “organizações não-governamentais”, “organizações da sociedade civil” etc., empregadas, algumas vezes, de forma equivocada. Nesse particular, procurou-se mostrar que, do ponto de vista legal (legislação brasileira), essas entidades ou são associações, ou fundações, ou, ainda, sociedades civis de fins não econômicos. Ainda neste capítulo, foram identificadas várias características que diferenciam as entidades desse setor das entidades de outros setores, especialmente das de fins lucrativos (empresas).

Após apreciadas as principais características pertinentes às entidades sem fins lucrativos e o limite legal das mesmas, passou-se a analisar, no **capítulo 3**, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, proposto pelo Poder Executivo em 1995, que tem como estratégia central o projeto das Organizações Sociais. O marco legal dessas organizações é, também, assunto desse capítulo.

No **capítulo 4**, discute-se o contrato de gestão como o mais importante instrumento firmado entre o Poder Público e as Organizações Sociais. Neste capítulo são analisados ainda os principais critérios de avaliação de desempenhos e resultados utilizados por OSs que já firmaram o contrato de gestão com o Poder Público.

Após ter-se definido o ambiente das entidades sem fins lucrativos no Brasil, o marco legal das Organizações Sociais e analisado os critérios de avaliação de desempenhos e resultados consubstanciados nos contratos de gestão vigentes, propõe-se, no **capítulo 5**, um novo modelo para avaliar o desempenho das Organizações Sociais, com base em informações geradas a partir da Contabilidade e com a utilização de alguns conceitos econômicos.

No **sexto capítulo** desenvolve-se um exemplo de aplicação de conceitos econômicos na avaliação do desempenho institucional de uma organização de assistência social. São contemplados aspectos relacionados ao processo de gestão da organização como planejamento estratégico, operacional e controle das operações. O mesmo exemplo é apresentado neste capítulo utilizando o sistema de Contabilidade por Fundos.

Finalmente, o trabalho é complementado pelas considerações finais (**conclusão**).

## 2. A IDENTIDADE DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS NO BRASIL<sup>1</sup>

Constituem-se como principais objetivos deste capítulo: definir e identificar as principais características das entidades sem fins lucrativos, classificá-las, analisar os principais dispositivos legais pertinentes e mostrar a integração dessas entidades com o ambiente (visão sistêmica). Pretende-se também identificar as principais fontes de recursos dessas entidades.

### 2.1. Definindo as Entidades Sem fins Lucrativos

*Todas as instituições "sem fins lucrativos" têm algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu "produto" é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada. (Peter F. Drucker)<sup>2</sup>*

#### 2.1.1. Introdução

Buscar uma definição clara e objetiva para as Entidades Sem Fins Lucrativos - ESFL não é tarefa fácil. A expressão *sem fins lucrativos*, largamente usada para designar as entidades fora do contexto do estado e do mercado (entidades de fins econômicos), não reflete, por si só, o que são e qual o efetivo papel que desempenham no contexto social, econômico e político contemporâneo. Além disso, o próprio conceito de "lucro" é muito abrangente e, portanto, deve ser muito bem caracterizado. Ter "lucro"<sup>3</sup> é uma questão de sobrevivência para qualquer tipo de entidade, *com* ou *sem* fins lucrativos.

---

<sup>1</sup> Este capítulo retoma e aprofunda as idéias desenvolvidas anteriormente pelo autor deste estudo em OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais*. Dissertação de Mestrado São Paulo: FEA/USP, 1996.

<sup>2</sup> *Administração de Organizações sem Fins Lucrativos. Princípios e Práticas*. São Paulo: Pioneira, 1994, p. XIV.

<sup>3</sup> Aqui considerado, simplificadaamente, como o excedente de receitas sobre os custos e despesas.



Diversos autores concordam que a multiplicidade de organizações que compõem este segmento bem como o fato de se defini-las por termos negativos, ambíguos (sem fins lucrativos, não governamental), ou simplesmente incorretos, contribuem para a sua obscuridade e o seu desconhecimento pelo público em geral<sup>4</sup>. FALCONER<sup>5</sup> lembra que, contribuem para esta dificuldade a *multidisciplinariedade do campo, a dificuldade de adaptar conceitos desenvolvidos em países com realidades históricas, jurídicas e institucionais distintas e, também, a dificuldade de informação e dados empíricos sobre este setor.*

Por esses motivos, faz-se necessário, nesse momento, uma revisão da literatura que trata desse assunto, percorrendo diversas abordagens, inclusive no campo jurídico, o que será feito mais adiante.

### 2.1.2. Terceiro Setor, ONGs ou entidades sem fins lucrativos?

No Brasil, especificamente, o emprego das terminologias *terceiro setor, organizações não governamentais (ONGs), organizações da sociedade civil, entidades beneficentes, organizações filantrópicas, etc.*, são também usados - de forma equivocada ao nosso ver - como sinônimos, contribuindo para aumentar ainda mais a confusão. Como se isso não bastasse, passamos a conviver, recentemente, com mais duas "inovações institucionais": as "Organizações Sociais - OS" e as "Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP". As primeiras, criadas a partir da reforma administrativa do aparelho do Estado<sup>6</sup> e as OSCIP, criadas com a publicação da Lei nº. 9.790, de 23/03/99. Ambas sem fins lucrativos.

---

<sup>4</sup> FALCONER, Andres Pablo. *A Promessa do Terceiro Setor. Um Estudo sobre a Construção do papel das Organizações Sem Fins Lucrativos e do seu Campo de Gestão*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP. 1999 e FERNANDES, Rubens César. *Público porém privado: O Terceiro Setor na América Latina*. 2 ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.

<sup>5</sup> FALCONER, Andres Pablo. Op. cit., p. 21.

<sup>6</sup> BRASIL. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília - DF: Presidência da República, 1995.

Nesse emaranhado de terminologias a respeito das Entidades Sem Fins Lucrativos, algumas merecem atenção especial: Organizações não Governamentais (ONGs) e Terceiro Setor. Sem considerar, neste momento, aspectos jurídicos pertinentes a respeito desse setor, é bom que se esclareçam as principais convergências e divergências entre essas nomenclaturas.

A expressão organização não-governamental - "ONG", lembra FALCONER, foi incorporada definitivamente ao nosso vocabulário, por ocasião da conferência Rio-92<sup>7</sup>, em função dos temas ali discutidos, relacionados ao meio ambiente, à defesa de direitos humanos, à preocupação em organizar a participação social, etc., áreas em que as organizações não governamentais atuam com muita veemência. Aliás, naquele evento, fóruns e trabalhos "paralelos" foram realizados por ONGs.

Para o Banco Mundial, as ONGs são *organizações privadas que realizam atividades para reduzir sofrimento, promover o interesse dos pobres, proteger o ambiente, prover serviços sociais básicos, ou desenvolver comunidades*<sup>8</sup>. Em sentido mais amplo, entretanto, o banco reconhece que ONGs representam *qualquer organização sem fins lucrativos que é independente de governos*. Ser ONG não significa, necessariamente, agir contra governos através de movimentos sociais. Ao contrário, governos buscam, cada vez mais, "parcerias" com esse setor e com o objetivo de fomentar as atividades por ele desenvolvidas. No Brasil, do ponto de vista legal (Código Civil), as ONGs são pessoas jurídicas, de direito privado, constituídas sob a forma de associações ou fundações, ou seja, o que chamamos de "ONG" só está contemplado pelo nosso Direito Social.

O Setor de ONGs no Brasil, conclui FALCONER<sup>9</sup>, exclui as organizações sem fins lucrativos tradicionais (entidades filantrópicas, religiosas, creches, asilos, etc.) voltadas exclusivamente à prestação de serviços. *Ser ONG, tal como o conceito foi apropriado no Brasil, significa mais do que estatus jurídico de associação sem fins lucrativos. Implícito no termo estão um campo e uma forma de*

<sup>7</sup> UNCED - United Nations Conference on Environment and Development, Rio de Janeiro, 1992.

<sup>8</sup> BANCO MUNDIAL. The World Bank's with Nongovernmental Organizations. Washington, D.C.: Poverty and Social Policy Department. 1996.

<sup>9</sup> Id. Ibid. p. 61.

*atuação predominantes: a defesa de direitos, através de assessoria e capacitação de movimentos populares, e atividades melhor descritas pelo termo inglês advocacy: mobilização popular, articulação política; conscientização e disseminação de informação.*

A expressão "Terceiro Setor", por outro lado, é a que vem encontrando maior aceitação - dentre tantas outras usadas - para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, *voltadas à produção de bens públicos*<sup>10</sup>. No Brasil, a expressão vigente, até mesmo por força dos diversos dispositivos contemplados na legislação pertinente, sempre foi "entidades sem fins lucrativos"<sup>11</sup>. Entretanto, o campo teórico do terceiro setor busca respaldo, salienta FALCONER<sup>12</sup>, nas correntes atuais das Ciências Sociais que *procuram resgatar a dimensão não-econômica das relações privadas, para compreender melhor a influência de fatores como valores coletivos nas relações sociais*. Ser Terceiro Setor significa participar de um terceiro segmento, além do Estado e do mercado.

Diante do exposto, claro fica porque definir as entidades sem fins lucrativos não é tarefa fácil. Assim, entende-se que só é possível fazê-lo após a análise de algumas características básicas que diferenciam essas entidades das de outro segmento: as de *fins lucrativos*. É o que será feito a seguir.

---

<sup>10</sup> FERNANDES, Rubem César. Op. cit., p. 65.

<sup>11</sup> Justifica-se essa prerrogativa tendo em vista que, do ponto de vista legal, são classificadas como pessoas jurídicas de direito privado, constituídas sob a forma de associações ou fundações, sem fins lucrativos.

<sup>12</sup> FALCONER, Andres Pablo. Op. cit., 22.

## 2.2. Principais Características das Entidades Sem Fins Lucrativos

### 2.2.1. Características básicas e definição

FREEMAN & SHOULDERS<sup>13</sup> colocam as seguintes características que são peculiares às entidades sem fins lucrativos:

- a) Quanto ao Lucro (profit): o lucro não é a razão de ser dessas entidades;
- b) Quanto à propriedade (ownership): pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas.
- c) Quanto às fontes de recursos (resources): as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador de participação proporcional nos bens ou serviços da organização.
- d) Quanto às decisões políticas e operacionais (policy & operating decisions): as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, via assembleia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

A essas características SUMMERS<sup>14</sup> acrescenta, que a responsabilidade gerencial difere das demais organizações lucrativas. Para o autor, *em uma organização sem fins lucrativos, a administração não tem responsabilidade de prover retorno sobre os investimentos (return on investment). Em vez disso, é responsável pela realização das diretrizes propostas pela organização ou pelo cumprimento da missão estabelecida por aqueles que destinam seus fundos, sem exceder seu orçamento.*

---

<sup>13</sup>FREEMAN, Robert J. & SHOULDERS, Craig D. *Governmental and Nonprofit Accounting*. Theory and Practice. 4 ed. New Jersey: Prentice Hall, 1993. p. 8.

<sup>14</sup>SUMMERS, Edward Lee. *Accounting Information Systems*. 2 ed. New Jersey, Illinois, 1991, p. 432.

Se por um lado a rentabilidade não é peculiar às entidades sem fins lucrativos, ou seja, o lucro não é o objetivo fundamental, por outro lado essas entidades podem, eventualmente, ter "superávits", utilizando-os na manutenção e/ou expansão das atividades da entidade.

Para PETRI<sup>15</sup>,

*Entidades sem fins lucrativos não são aquelas que não têm rentabilidade. Elas podem gerar recursos através de: atividades de compra e venda; de industrialização e venda dos produtos elaborados; e de prestação de serviços, obtendo preço ou retribuição superior aos recursos sacrificados para sua obtenção, sem por isso perderem a característica de sem fins lucrativos. O que lhes dá essa característica é o fato de não remunerarem seus proprietários (acionistas, sócios ou associados) pelos recursos por eles investidos em caráter permanente (capital social, fundo social ou patrimônio), com base nos recursos próprios por elas gerados (ganhos ou lucros), e a eles não reverterem o patrimônio (incluindo os resultados) dessa mesma maneira, no caso de descontinuidade.*

Pelas colocações do autor, o lucro não é a razão dessas entidades, mas ele é um meio necessário para a manutenção e continuidade das mesmas.

Uma outra característica muito peculiar está relacionada aos seus fins institucionais ou à sua missão. Para DRUCKER<sup>16</sup> a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade. Logo, o produto final (outputs) destas entidades são indivíduos transformados. Segundo o mesmo autor, essas entidades são agentes de mudanças humanas. Seus resultados sempre são mudanças em pessoas - de comportamento, condições, visão, saúde, esperanças e, acima de tudo, de sua competência e capacidade.<sup>17</sup>

Esta definição evidencia claramente que a "matéria-prima" destas entidades são os indivíduos e que seu "produto" final são seres humanos transformados.

---

<sup>15</sup>PETRI, Nelson. *A Lei 4320/64 e Os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*. Dissertação de Mestrado.. São Paulo: FEA/USP, 1981, p. 12.

<sup>16</sup>DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de Organizações Sem fins Lucrativos*. Princípios e Práticas. São Paulo: Pioneira, 1994, p. 3.

<sup>17</sup>Id. Ibid., p. 82.

Logo, seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam sempre provocar mudanças sociais.

Para ANDRADE<sup>18</sup>, *entidades sem fins lucrativos são aquelas instituições formadas com propósitos sociais, educacionais, religiosos, de saúde ou filantrópicos e aquelas em que, normalmente, não existe interesse na transferência da propriedade e seus membros ou contribuintes não recebem qualquer ganho econômico ou financeiro direto* (grifo nosso). Diferentemente do que ocorre nas empresas, onde se busca incessantemente o crescimento patrimonial da organização e, conseqüentemente, enriquecer seus proprietários, nas entidades sem fins lucrativos o crescimento patrimonial não significa, necessariamente, enriquecimento econômico dos seus membros associados ou colaboradores. Ainda, segundo o mesmo autor, *as entidades sem fins lucrativos, que desempenham seu papel relevante na economia, na sociedade e nas vidas das pessoas, não buscam qualquer retorno ou ganho e são sempre criadas para atender a algum objetivo específico.*

Colabora com esta idéia, também, o Canadian Institute of Chartered Accountants.<sup>19</sup> Para o Instituto, *entidades sem fins lucrativos são organizações em que não há normalmente interesse na transferência de propriedade e da qual os membros ou colaboradores não recebem nenhum retorno financeiro por serem associados ou colaboradores, e são constituídas, por exemplo, para fins educacionais, profissionais, religiosos, saúde ou filantrópicos.* O AICPA<sup>20</sup> também afirma que *contribuições de quantias significativas de recursos provenientes de provedores que não esperam retorno proporcional é uma das características destas entidades.*

Conclui-se, ante as colocações acima, que o crescimento patrimonial nessas instituições não equivale, necessariamente, ao crescimento patrimonial dos seus

---

<sup>18</sup> ANDRADE, Guy Almeida. *Contabilidade de Entidades Sem Fins Lucrativos*. In: Curso sobre Temas Contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p. 310.

<sup>19</sup> Canadian Institute Of Chartered Accountants. *Non-profit Organizations. Exposure Draft of Proposed*. Canadian: January de 1992, paragraph 102.

<sup>20</sup> American Institute Of Certified Public Accountants. *Statement of Financial Accounting Standards n.º 116, Financial Accounting, Standards Board*. June 1993, paragraph 209.

associados e a estes não se reverterem, em nenhum momento, o patrimônio ou parcela dele. Temos, então, uma outra característica muito peculiar, ou seja, o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo

FREEMAN & SHOULDERS<sup>21</sup>, enfatizam que existem diferenças significativas entre as origens de recursos financeiros destas entidades e as das empresas. Para os autores as contribuições, doações, subvenções e cobrança de taxas por serviços prestados são as principais fontes de rendas.

Segundo o relatório sobre o desenvolvimento humano no Brasil, apresentado pelo IPEA/PNUD<sup>22</sup>, em 1996, seis são as características que definem uma organização do terceiro setor: "(i) estruturadas; (ii) localizadas fora do aparato formal do Estado; (iii) que não se destinam a distribuir lucros auferidos com suas atividades entre os seus diretores ou entre um conjunto de acionistas; (iv) autogovernadas; (v) que envolvem indivíduos num significativo esforço voluntário; e (vi) que produzem bens e/ou serviços de uso coletivo". Nota-se, neste elenco, que o bem comum é a "espinha dorsal" dessas relações intersubjetivas, ou seja, tudo em nome do coletivo, sem qualquer interferência do Estado.

O autor deste trabalho, em sua pesquisa anterior, identifica, como principais, as seguintes características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos<sup>23</sup>:

- ✓ *O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais.*
- ✓ *Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais.*

---

<sup>21</sup> FREEMAN, Robert J. & SHOULDERS, Craig D. Op. cit., p. 1.

<sup>22</sup> In: TENÓRIO, Fernando G. Gestão social: uma perspectiva conceitual. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, p. 20, set./out., 1998, p. 20.

<sup>23</sup> OLAK, Paulo Arnaldo. Op. cit., p. 45.

- ✓ O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo.
- ✓ As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais das ESFLNG.

A partir das características acima identificadas, foi possível definir as Entidades sem Fins Lucrativos da seguinte forma: *são instituições com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado, a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores<sup>24</sup>.*

Apresenta-se, no Quadro 2.1 as principais características das entidades sem fins lucrativos.

Quadro 2.1 - Resumo das Principais Características das Entidades Sem Fins Lucrativos.

1.	Objetivos Institucionais	→	Provocar mudanças sociais (Drucker <sup>25</sup> )
2.	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	→	Doações, Contribuições, Subvenções e prestação de serviços comunitários
3.	Lucro	→	meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim
4.	Patrimônio/Resultados	→	Não há participação/distribuição aos provedores
5.	Aspectos Fiscais e Tributários	→	Normalmente são imunes <sup>26</sup> ou isentas <sup>27</sup>
6.	Mensuração do Resultado Social	→	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente. (Summers <sup>28</sup> e Moscové <sup>29</sup> )

Fonte: OLAK, Paulo Amaldo. *Conceitos Econômicos Aplicados à Contabilidade de Entidades Privadas sem Fins Lucrativos*. IN: VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999, p. 2.

<sup>24</sup> Id. Ibid., p. 46.

<sup>25</sup> DRUCKER, Peter Ferdinand. Op. cit., p. XIV.

<sup>26</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 05 de outubro de 1988 e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*.

<sup>27</sup> BRASIL. Decreto 1.041, de 11 de janeiro de 94. *Regulamento do Imposto de Renda*.

<sup>28</sup> SUMMERS, Edward Lee. Op. cit., 428.

<sup>29</sup> MOSCOVE, Stephen A. & SIMKIN, Mark G. *Accounting Information Systems*. New York: Brisbane, 1979, p. 469.



### 2.3. Classificação das Entidades Sem Fins Lucrativos

Se definir as entidades sem fins lucrativos não é tarefa fácil, procurar classificá-las em grupos homogêneos também requer um esforço muito grande. É bom que se diga que não há, em termos oficiais, qualquer classificação para este segmento. Assim, procura-se resgatar nesse momento, embora de forma abreviada, o que já se desenvolveu a esse respeito em trabalho anterior.<sup>30</sup>

As entidades sem fins lucrativos podem ser classificadas sob várias abordagens: sob a ótica jurídica (aspectos legais), em função das atividades que desempenham (definições funcionais), quanto à extensão dos benefícios sociais, quanto à origem dos recursos financeiros e econômicos que recebem, etc. Convém evidenciar que há pouquíssimos estudos e estatísticas sobre esse setor, dificultando, ainda mais, a busca de respostas precisas e consistentes.

Em trabalho anterior, além da abordagem jurídica, as entidades sem fins lucrativos foram classificadas sob três óticas distintas, como seguem:

#### I - Quanto as atividades que desempenham

Sob esta ótica, foram analisados aspectos comuns relacionados às múltiplas atividades que desempenham. Assim, tem-se:

- Entidades de caráter beneficente, filantrópico e caritativo;
- Entidades de assistência à saúde;
- Entidades religiosas;
- Entidades de caráter educacional, cultural, instrutivo, científico, artístico e literário;
- Entidades de caráter recreativo e esportivo;
- Associações de classe;
- Entidades sindicais;
- Sociedades cooperativas;

---

<sup>30</sup> OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais*. Op. cit., p. 36.

## II - Quanto à origem dos recursos financeiros e materiais

Foram identificados, pelo menos, dois grupos distintos:

- As que recebem subvenções governamentais;
- As que não recebem subvenções governamentais.<sup>31</sup>

## III - Quanto à extensão dos benefícios sociais

- As que prestam serviços a toda a comunidade irrestrita e incondicionalmente;
- As que restringem seus benefícios apenas ao seu quadro social.

SALAMON & ANHEIER<sup>32</sup>, buscando abranger e organizar as entidades sem fins lucrativos, propõem um sistema classificatório internacional, apresentado no Quadro 2.2

Quadro 2.2 - Classificação das Entidades sem Fins Lucrativos

<p><b>Grupo 1 - Cultura e Recreação</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Esportes, arte, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais</li> </ul>
<p><b>Grupo 2 - Educação e Pesquisa</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Escolas e educação superior, treinamento vocacional</li> <li>• Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial</li> </ul>
<p><b>Grupo 3 - Saúde</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental</li> <li>• Saúde pública, educação sanitária</li> </ul>
<p><b>Grupo 4 - Serviços Sociais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bem-estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes</li> <li>• Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material</li> </ul>
<p><b>Grupo 5 - Meio Ambiente</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conservação de recursos naturais, controle da poluição</li> <li>• Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais</li> </ul>
<p><b>Grupo 6 - Desenvolvimento e Habitação</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolvimento econômico, social e comunitário</li> <li>• Habitação</li> <li>• Emprego e treinamento</li> </ul>

<sup>31</sup> É comum algumas entidades que, por dispositivo estatutário/regimental, não podem receber qualquer recurso governamental. É o caso, por exemplo, de algumas entidades religiosas.

<sup>32</sup> SALAMON, Lester & ANHEIER, Helmut. *A Comparative Study of the Non-profit Sector*. In *Researching the Voluntary Sector*, Charities Aid Foundation, 1993.

<p><b>Grupo 7 - Lei, Direito e Política</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis</li> <li>• Serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinqüentes, apoio às vítimas</li> <li>• Partidos políticos</li> </ul>
<p><b>Grupo 8 - Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos</li> <li>• Organizações de intermediários</li> </ul>
<p><b>Grupo 9 - Atividades Internacionais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres</li> <li>• Direitos humanos e organizações pacifistas</li> </ul>
<p><b>Grupo 10 - Religião</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações religiosas</li> </ul>
<p><b>Grupo 11 - Associações Profissionais e Sindicatos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais</li> </ul> <p><b>Grupo 12 - Não Classificados em Outros Grupos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Não classificados em outros grupos</li> </ul>

Fonte: HUDSON, Mike. *Administrando Organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Makron Books, 1999, p. 237.

Essas organizações podem ser categorizadas de muitas maneiras, sendo que a forma mais comum, conforme evidenciado, leva em conta as atividades que exercem. Outras classificações também seriam interessantes (volume de recursos arrecadados, quantidade de pessoas atendidas, etc.). Entretanto, esse setor ainda não dispõe de muitas informações.

A reforma do aparelho administrativo do Estado iniciada em 1995 inaugura uma nova fase na história das entidades sem fins lucrativos no Brasil. Mais do que colaboração marginal - marca registrada até meados dos anos 90 - *trata-se agora de uma relação formal de parceria com o Estado, firmada e articulada no âmbito da gestão social*<sup>33</sup>. Desde então, pode-se perceber claramente, que cinco categorias compõem o terceiro setor no Brasil (Quadro 2.3).

<sup>33</sup> RODRIGUES, Maria Cecília Prates. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, p. 36, set./out. 1998.

Quadro 2.3. - As Principais Categorias do Terceiro Setor no Brasil

CATEGORIA	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
1. Associações	São organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Estão voltados para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais (member-serving organizations).
2. Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade	São organizações voltadas para seus clientes na promoção de assistência social (abrigos, orfanatos, centros para indigentes, distribuição de roupa e comida, etc.) e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação (colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos). Também se inclui nessa categoria a filantropia empresarial. Embora estas organizações sejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, o que as diferencia daquelas são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviço à comunidade.
3. Organizações não-governamentais (ONGs)	Como no caso das associações, são organizações comprometidas com a sociedade civil, movimentos sociais e transformação social. Embora também estejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, diferenciam-se das associações por estarem sobretudo orientadas para 'terceiros' grupos, ou seja, para objetivos externos aos membros que a compõem. Também se diferenciam das organizações filantrópicas - e isto é questão de honra para as ONGs - por não exercerem qualquer tipo de prática de caridade, o que seria contrário à sua idéia de construção de autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.
4. Fundações Privadas	São uma categoria de conotação essencialmente jurídica. A criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.
5. Organizações Sociais	Trata-se de um modelo de organização pública não-estatal destinado a absorver atividade publicizáveis (áreas de educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científica) mediante qualificação específica. É uma forma de propriedade pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos orientadas para o atendimento do interesse público.

Fontes: LANDIM, Leilah<sup>34</sup>.

A este quadro acrescentam-se as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, criadas a partir da Lei Federal pela Lei 9.790, de 23 de março de 1999. As principais características desse tipo de organização são analisadas ainda neste capítulo.

<sup>34</sup> Apud RODRIGUES, Maria Cecília Prates. Op. cit., p. 37.

## 2.4. O Que diz a Legislação Brasileira sobre o Setor

A legislação brasileira é muito esparsa. Um estudo sobre as entidades sem fins lucrativos no Brasil, do ponto de vista legal e jurídico, remete a um pinçar de leis e normas em diversos dispositivos, desde a Constituição Federal até os decretos e outras normas. Apesar das recentes mudanças na legislação brasileira, entende-se que ela precisa ser reformulada com urgência, objetivando o fortalecimento, a ampliação e a transparência na aplicação de recursos da sociedade civil organizada.

Neste trabalho, não se fará um exame profundo e exaustivo sobre o assunto; abordam-se os textos mais importantes objetivando estabelecer limites jurídicos entre as entidades desse setor<sup>35</sup>.

Diz a Constituição Federal<sup>36</sup>, em seu art. 150 que, *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.. instituir impostos sobre: ...b) templos de qualquer culto;...c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.* Percebe-se, por este texto constitucional<sup>37</sup>, clara evidência de alguns tipos específicos de entidades sem fins lucrativos e sua constituição jurídica: religiosas (vinculadas, obviamente, aos templos de qualquer culto), partidos políticos, fundações, entidades sindicais de trabalhadores, educação e assistência social.

No âmbito da legislação do Imposto de Renda<sup>38</sup>, no capítulo que trata das isenções de tributação das pessoas jurídicas sem fins lucrativos, um elenco maior de entidades são nominadas: *as sociedades e fundações de caráter beneficente,*

---

<sup>35</sup> Em OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996, esse assunto foi tratado com maior profundidade.

<sup>36</sup>BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 05.10.88.

<sup>37</sup> Neste momento não pretende-se entrar no mérito da imunidade tributária mas, tão somente, em questões concernentes à identidade das entidades sem fins lucrativos do ponto de vista da legislação brasileira.

<sup>38</sup> BRASIL. Lei 1.041, de 11 de janeiro de 94, art. 159. *Regulamento do Imposto de Renda*.

*filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo e as associações e sindicatos.*

Caso se pretendesse analisar detidamente outros dispositivos legais, um leque muito maior de entidades certamente seria mencionado. Há, de fato, uma diversidade muito grande de entidades sem fins lucrativos, realizando uma multiplicidade de atividades. Um ponto comum, entretanto, é possível identificar: a forma jurídica de constituição prevista na legislação brasileira.

De acordo com o Código Civil Brasileiro<sup>39</sup>, as pessoas jurídicas são classificadas da seguinte forma: direito público interno, direito público externo e direito privado. São pessoas jurídicas de direito público interno: *a União, cada um dos seus Estados e o Distrito Federal e, cada um dos Municípios legalmente constituídos.* Já as pessoas jurídicas de direito privado são: *as sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações e as sociedades mercantis.* (sem grifo no original)

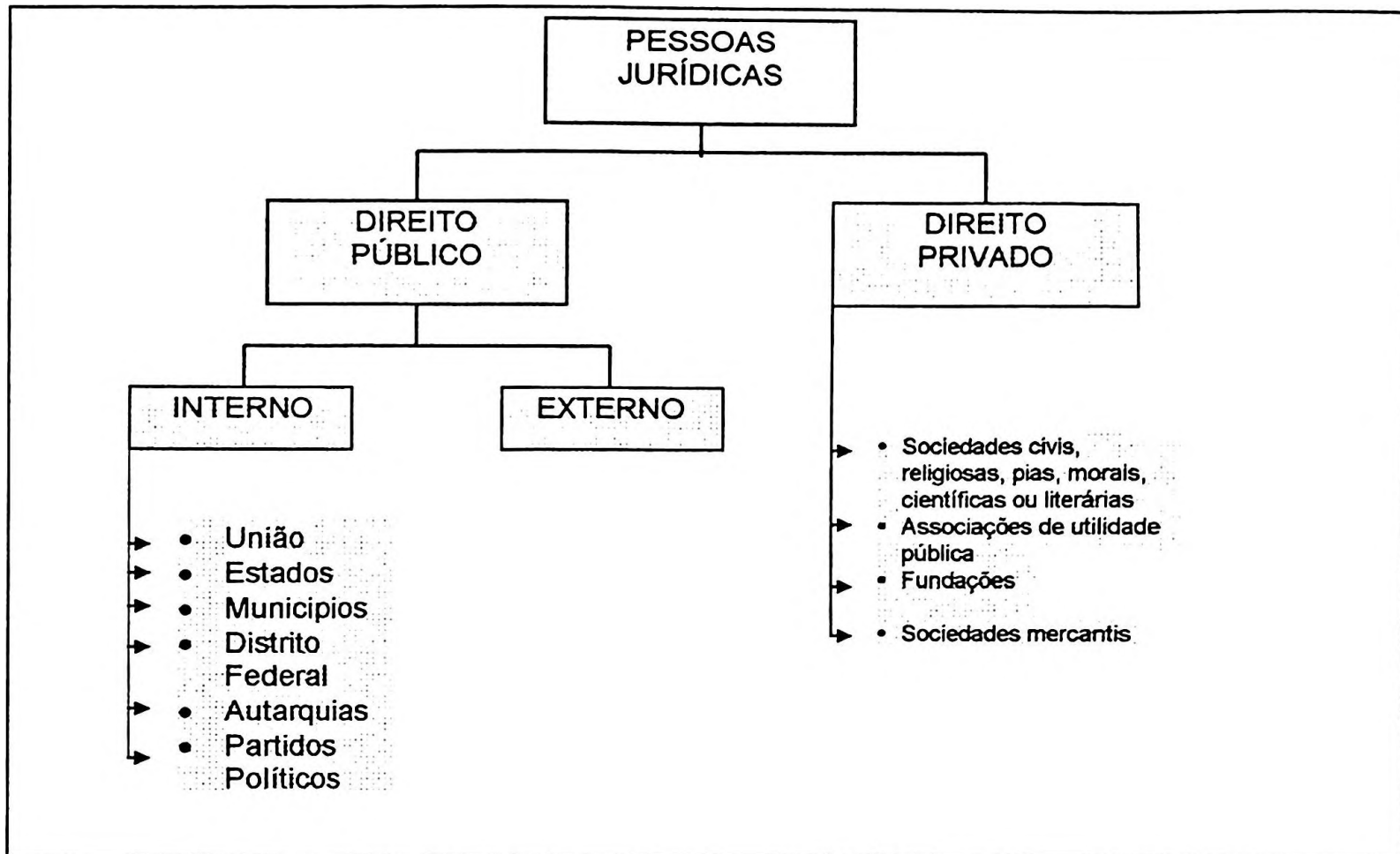
Além das pessoas jurídicas de direito público interno já citadas, têm-se também as autarquias e os partidos políticos. Incluem-se na categoria de sociedades civis as cooperativas, embora estas não tenham finalidade lucrativa.

A Figura 2.1, mostra a divisão das pessoas jurídicas, segundo o Código Civil e leis complementares.

---

<sup>39</sup> BRASIL. Lei 3.071, de 1º de janeiro de 1916. *Código Civil*, Artigos 13 a 16.

Figura 2.1 - Divisão das Pessoas Jurídicas Segundo o Código Civil Brasileiro e Leis Complementares



De acordo com esta vertente, as pessoas jurídicas de direito privado podem ser classificadas em quatro grandes grupos: sociedades civis, associações, fundações e sociedades mercantis. Excluindo-se as sociedades mercantis, fora do escopo deste trabalho, têm-se então, do ponto de vista jurídico, três tipos de entidades: associações (inclusive as de utilidade pública), as sociedades civis e as fundações<sup>40</sup>.

<sup>40</sup> Com o advento da Constituição Federal de 1988, posterior ao Código civil e de nível hierárquico superior a este, nosso sistema legal já admite a fundação de direito público. Em 1987, a Lei nº 7.596/87 colocou as fundações públicas como integrantes da administração indireta (art. 4º), deu-lhes a natureza jurídica de direito privado e as retirou do velamento do Ministério Público.

### 2.4.1. Divisão jurídica das entidades sem fins lucrativos

#### (a) Associação e Sociedade Civil

O emprego dos termos “associação”, e “sociedade” às vezes é confuso. O conceito de associação é abrangente, e há consenso entre os juristas tratar-se de um tipo jurídico de entidade nitidamente sem fins lucrativos. Para SILVA<sup>41</sup>, as associações *manifestam a organização de instituições que não tenham finalidades econômicas ou lucrativas*, enquanto às sociedades é reservada *precipualemente para determinar a organização que tem fins lucrativos*.

Referindo-se à associação, NUNES<sup>42</sup> enfatiza tratar-se de **sociedade civil**, *formada com ou sem capital, e por pessoas que conjugam bens, conhecimentos ou atividades com um fim comum não especulativo determinado em contrato ou estatuto. Pode ter caráter beneficente, recreativo, literário, artístico, cultural, científico, de amparo, proteção, utilidade pública, etc. Possuem geralmente esta classificação as sociedades de natureza civil.* (sem grifo no original) Observa-se que este autor utilizou a expressão *sociedade civil* para referir-se à associação de fim comum não especulativo, dando nítida impressão tratar-se de sinônimo de associação.

Pelas colocações dos autores acima, são elementos caracterizadores das associações: reunião de pessoas, consecução de fins comuns e finalidade não lucrativa. Pode-se admitir, portanto, que **associação é a reunião de pessoas para a consecução de fins comuns sem finalidade lucrativa**.

Quanto às sociedades civis, citadas no Código Civil, comentam os juristas, comportam uma significação genérica, compreendendo todas as sociedades que se instituem sob o regime do Código Civil, tendo por objetivo negócios ou atividades, que não se mostrem de natureza comercial (se assim fosse, seriam classificadas como “sociedades mercantis”). Neste tipo de sociedade há a intenção de lucrar. Enfim, do ponto de vista doutrinário, não se confundem sociedades civis e

<sup>41</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 1.618.

<sup>42</sup> NUNES, Pedro. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. 12 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990, p. 98.



associações. Nas primeiras há um fito de lucro, enquanto que nas segundas inexistente finalidade lucrativa.

Este último autor consultado prefere segregar as sociedades civis em de *fins econômicos* (lucrativos) e de *fins não econômicos* (não lucrativos)<sup>43</sup>. Para o mesmo, *a sociedade diz-se civil, ou associação, a que se constitui mediante contrato entre duas ou mais pessoas, que se obrigam a conjugar esforços destituídos de caráter comercial, com ou sem capital, tendo fim científico, artístico, político, beneficente, religioso ou recreativo. Às vezes, tem fim econômico e caráter lucrativo e firma coletiva. A sociedade civil de fim econômico corresponde à que ordinariamente se organiza com um fundo de capital formado pelas contribuições de sócios, e empregado especulativamente, com o objetivo de obter lucros ...*. As de fins não econômicos referem-se àquelas que *não tem capital empregado para a produção de lucros, de vez que a sua destinação não é de ordem material. As sociedades desta categoria também se denominam associações, ou corporações de fins religiosos, pios, morais, beneficentes, recreativos, literários, ou científicos.* Compartilha-se neste trabalho com a posição deste último autor.

## **(b) Associações de Utilidade Pública**

Associação, conforme definida anteriormente, é a reunião de pessoas para a consecução de fins comuns sem finalidades lucrativas.

No inciso I, art. 16 do Código Civil, já citado, há clara referência a três grupos distintos de entidades: as sociedades civis, as **associações de utilidade pública** e as fundações, distinguindo-se, pois, umas das outras.

A declaração de utilidade pública, segundo SILVA<sup>44</sup>, *assenta no preceito constitucional, em que se dispõe ser o uso da propriedade condicionado ao bem-estar social. O bem-estar social, ou o interesse da coletividade, assim, estabelece a*

---

<sup>43</sup> Id. Ibid., p.787.

<sup>44</sup> SILVA, De Plácido e. Op. cit., p. 1618.

*qualidade de pública, a fim de que, em face da necessidade imposta por esse interesse, ou por esse bem-estar, se atribua à utilidade este aspecto dominador. Nota-se, aqui, que a finalidade do interesse ou do benefício da coletividade é a essência da entidade privada reconhecida pelo governo. Conseqüentemente, o "interesse geral" é da índole da "utilidade pública".*

*CUSTÓDIO<sup>45</sup> lembra que associação de utilidade pública é a entidade particular que, além de possuir os requisitos peculiares às associações em geral, tem como característica essencial o desempenho do fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade, ou seja, do fim público.*

Assim, conclui-se que são características peculiares dessas entidades:

- ✓ possuir as características de uma associação (reunião de pessoas, objetivos comuns e sem fins lucrativos);
- ✓ ser reconhecida pelo governo como tal ; e,
- ✓ servir desinteressadamente à coletividade.

### **(c) Fundações**

*A fundação, segundo NUNES<sup>46</sup>, é uma instituição autônoma, criada por liberalidade privada ou pelo Estado, por meio de escritura pública ou testamento, com personalidade jurídica, patrimônio próprio especificado e fim altruístico, beneficente ou de necessidade, interesse ou utilidade pública ou social, administrada segundo determinações de seus fundadores. De acordo com o art. 24 do Código Civil, as fundações nascem da vontade do instituidor, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.*

---

<sup>45</sup> CUSTÓDIO, Helita Barreira. *Associações de Utilidade Pública*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1972, p. 67.

<sup>46</sup> NUNES, Pedro. Op. cit., p.452.

Para a existência de uma fundação são necessários os seguintes elementos:

- um instituidor;
- uma dotação patrimonial de bens livres;
- um ato de instituição (testamento, escritura pública ou lei);
- um estatuto, contendo as regras que irão geri-la e sua estrutura organizacional;
- aprovação da escritura e dos estatutos pelo representante do Ministério Público que exerce a função de curador de Fundações;
- registro da escritura pública de instituição e dotação no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Em 1987, a Lei nº 7.596/87 colocou as fundações públicas como integrantes da administração indireta (art. 4º), deu-lhes a natureza jurídica de direito privado e as retirou do velamento do Ministério Público. Nesse particular, RESENDE<sup>47</sup> ressalta que, *com o advento e a promulgação da Constituição Federal, lei maior e posterior, a natureza jurídica das fundações públicas (instituídas pelo Poder Público) tanto pode ser de direito privado quanto de direito público, uma vez que aquela lei ordinária não foi totalmente recepcionada.*

Em dezembro de 1994 entrou em vigor a Lei nº 8.958, de significado inestimável para as fundações de apoio às universidades. Essa lei dispõe sobre as relações entre as instituições de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e a fundação de apoio. Estabeleceu rígidos mecanismos de controle, sobretudo pelo Tribunal de Contas da União, e exigiu, como condição de funcionamento, o prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e no Ministério da Ciência e Tecnologia.

---

<sup>47</sup> RESENDE, Cássio Eduardo Rosa. *Legislação e Fortalecimento das fundações*. In: *Terceiro Setor. Reflexões sobre o Marco Legal*. São Paulo: FGV, 1998, p. 69.

### 2.4.2. As Organizações Sociais (OSs) e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Foram criadas, recentemente, duas figuras jurídicas inéditas. Tratam-se das Organizações Sociais (OSs) e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs). As primeiras, criadas pela Lei nº 9.637<sup>48</sup>, de 15 de maio de 1998 e as OSCIPs pela Lei 9.790<sup>49</sup>, de 23 de março de 1999.

Os nomes são muito parecidos; ambas não tem fins lucrativos, de direito privado; têm objetivos similares; atuam praticamente no mesmo campo; podem se beneficiar de recursos públicos. Entretanto, não se confundem. Aliás, a Lei que trata das OSCIPs é clara ao dizer (Art. 2º. Item IX) que as organizações sociais não são passíveis de qualificação como OSCIPs.

A implementação das OSs é uma estratégia central do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado<sup>50</sup>. Seu objetivo principal é permitir e incentivar a “publicização”, ou seja, a produção não-lucrativa pela sociedade de bens e serviços não-exclusivos do Estado. Pela Lei das OSs, poderá qualificar como organizações sociais as *peçoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde...*

Por outro lado, pela lei das OSCIPs, podem ser qualificadas como tais aquelas cujos objetivos sociais tenham, pelo menos, uma das seguintes finalidades:

- promoção da assistência social;
- promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- promoção gratuita da educação e da saúde;
- promoção da segurança alimentar e nutricional;

<sup>48</sup> Em substituição à MP 1.591, de 09 de outubro de 1997 e reedições.

<sup>49</sup> Regulamentada pelo Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999.

<sup>50</sup> BRASIL. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília - DF. Presidência da República, 1995.

- defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- promoção do voluntariado, do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- experimentação, não-lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- promoção de direitos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos referentes às atividades acima.

A lei das OSCIPs cria um novo instrumento jurídico: o Termo de Parceria. Destina-se à formação do vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público. Para ter acesso a ele, a entidade precisa ter a qualificação como OSCIP. Uma das cláusulas essenciais do Termo de Parceria é a que trata de *previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado*.

Para as OSs, o instrumento que regulamenta as relações com o Poder Público é o Contrato de Gestão. Na lei das OSCIPs, o termo de parceria é **passível** de ser firmado; no caso das OSs, ao contrário, não há nenhum termo que se assemelhe a este. Para MARTINS<sup>51</sup>, o motivo é simples: *na prática, a entidade (OS) já nasce com o contrato de gestão, nasce para e por ele*. O conceito de gestão, lembra o autor, é diferente daquele que deu *origem ao termo parceria*. *A OS tem a gestão de certo patrimônio público, que é cedido a ela pelo Estado*. O termo de

---

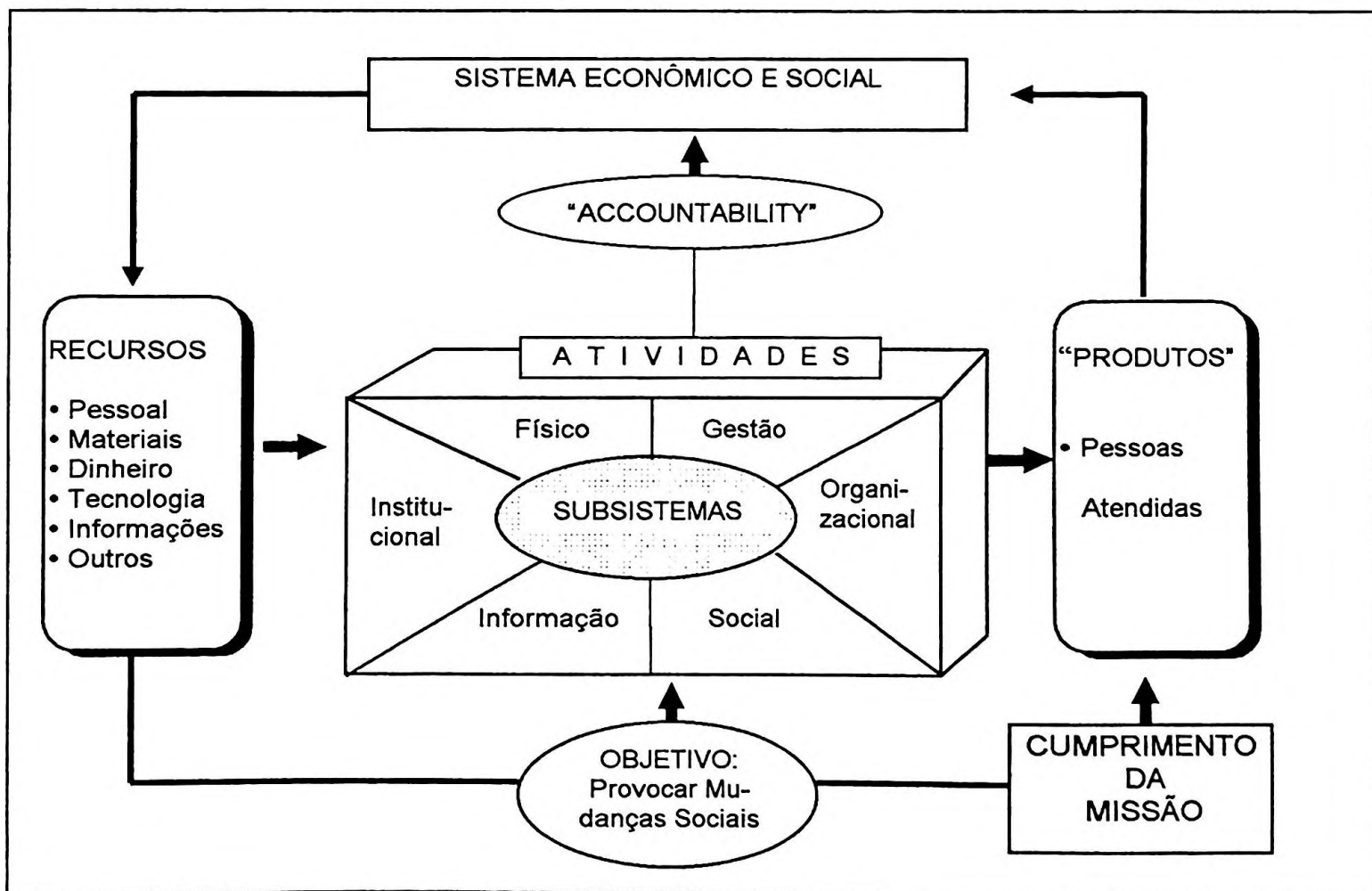
<sup>51</sup> MARTINS, Paulo Haus. *Qual a diferença entre organizações sociais e organizações da sociedade civil de interesse público?* In: <http://www.rits.org.br/legislacao>.

parceria expressa outro ponto de vista. Ele indica que recursos públicos podem ser destinados a uma entidade, mas, não, a gestão do patrimônio público.

### 2.5. Visão Sistêmica das Entidades Sem Fins Lucrativos

As entidades sem fins lucrativos têm um papel claro a desempenhar na comunidade a que servem: provocar mudanças sociais. Para que isto ocorra, desenvolvem uma série de atividades, valendo-se de recursos obtidos do sistema econômico e social que, por sua vez, acolherá "a posteriori" o "produto" final deste processo: pessoas transformadas. Assim, os recursos, as atividades (processos) e os produtos são, resumidamente, partes integrantes de um conjunto para a consecução de um objetivo. Na Figura 2.2 a seguir, são apresentadas as entidades sem fins lucrativos sob esta ótica.

Figura 2.2 - Visão Sistêmica das ESFL<sup>52</sup>



<sup>52</sup> Os subsistemas foram apresentados por GUERREIRO, Reinaldo. *A Teoria das Restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual*. Tese de Livre-Docência. São Paulo: FEA/USP, 1995, p. 35.

### 2.5.1. A Integração do sistema econômico e social com a entidade

Na visão sistêmica demonstrada na Figura 2.2, o ambiente externo no qual estas entidades atuam é o sistema econômico e social, composto pelo mercado, governos, legislações, etc. e a sociedade, no sentido amplo (indivíduos, organizações não governamentais, etc.). Obtêm, deste sistema, os recursos (pessoal, materiais, dinheiro, tecnologia, informações, dentre outros) que serão utilizados na execução de suas atividades (beneficência, filantropia, esporte, lazer, religião, cultura, educação, etc.), gerando, assim, o que se denomina de “produto social”. Seus resultados são sempre mudanças em pessoas - de comportamento, competência, capacidade, esperanças, cultura, etc. Essas pessoas, por sua vez, são reintegradas ao sistema social.

### 2.5.2. Prestação de contas à sociedade

#### (a) “Accountability”

Nakagawa define o termo “accountability” como sendo *a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes.*<sup>53</sup>

Em termos gerais, conforme observado na Figura 2.2, tem-se, de um lado, os provedores dos recursos (entidades governamentais e não governamentais e a sociedade como um todo) “delegando” seus poderes, e de outro, a administração da entidade, a quem tais poderes são delegados.

A “delegação” de tais poderes ocorre, via de regra, quando a sociedade contribui com estas entidades através do pagamento de uma infinidade de impostos ao Estado (subventores destas entidades) ou mesmo diretamente na forma de

---

<sup>53</sup>NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria. conceitos, sistemas , implementação*. Série GECON. São Paulo: Atlas, 1993, p. 17.

doações pecuniárias, doação de bens, serviços prestados gratuitamente, ou, ainda, quando paga por algum tipo de serviço por elas prestado.

Na atividade empresarial, os investidores “cobram” dos gestores a maximização do lucro e os consumidores a qualidade pelos bens e serviços produzidos, a preços competitivos. Caso contrário, os investidores não aplicarão mais seus recursos naquela empresa e os consumidores simplesmente deixarão de comprar seus produtos e serviços. Nas ESFL, os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram aplicados nos projetos institucionais, ou seja, se a entidade foi eficaz. Se isso não ocorrer provavelmente tais entidades terão seus recursos restritos ou até mesmo “cortados”. Dadas tais características, a relação de “accountability” é muito forte nestas entidades.

Para CUSTÓDIO<sup>54</sup>, “tendo em vista a multiplicação de associações em todos os setores, umas bem intencionadas em suas finalidades, outras de objetivos duvidosos, uma vez que, sob a aparência de *altruísmo, educação, assistência social*, desempenham tão somente atividades de interesse particular, ocasionando freqüentemente *abusos* prejudiciais ao erário, necessário se torna o incremento da fiscalização dos seus atos por parte do Estado.”

Ainda segundo a autora, no Brasil, “o sistema de fiscalização diante das entidades pleiteantes da imunidade é, freqüentemente, superficial, baseando-se simplesmente nos dados apresentados de forma abstrata, sem se realizar um exame mais concreto da realidade prática. ... assim, no sentido de salvaguardar os interesses públicos e, conseqüentemente, os interesses sociais, a interferência da Administração perante as associações, que invocam a imunidade, deve ser incrementada através de seus órgãos competentes, tornando-se imprescindível a severa fiscalização de forma contínua e direta sobre os seus atos, suas prestações de contas e seus reais serviços prestados à coletividade.”

O sentimento de indignação da autora, que se volta especialmente contra os órgãos governamentais, responsáveis pela concessão dos benefícios via

---

<sup>54</sup> CUSTÓDIO, Helita Barreira. Op. cit., p. 114.



imunidade, isenção, subvenções dentre outros, deve, de igual forma, pesar também sobre a comunidade que, normalmente não exige das respectivas entidades, com as quais contribui a respectiva prestação de contas.

Por muitos motivos, as entidades sem fins lucrativos no Brasil não cultivam a transparência. Valendo-se de um cadastro das 400 maiores entidades filantrópicas do Brasil<sup>55</sup>, elaborado pela empresa de consultoria “Kanitz & Associados”<sup>56</sup>, constatamos, através de uma pesquisa realizada em 35 sites<sup>57</sup> das 100 maiores entidades daquele cadastro, que apenas 3 entidades (8,57%) possuem um *link* de “prestação de contas” incluindo informações de natureza econômica e financeira (demonstrações contábeis, mais especificamente) e que 28 entidades (80%) possuem uma “janela” para receber doações de voluntários. Esse quadro retrata perfeitamente o estágio atual das relações de “accountability” entre entidade e os doadores. Há, por um lado, uma “porta” totalmente aberta para recebimento de doações e, por outro lado, portas que se fecham quando o assunto é prestação de contas.

Este cenário, segundo FALCONER<sup>58</sup>, tende a mudar no início do próximo século. O autor lembra que *em um contexto onde as organizações passam a competir de forma mais direta por recursos públicos e privados, deverá ser com a capacidade de demonstrar posições claras e resultados concretos que as organizações conseguirão se destacar*. Mais do que um valor, complementa o autor, *accountability* tende a estabelecer-se como estratégia competitiva.

JACOMINO<sup>59</sup> lembra também que *há uma distância longa entre a maioria das instituições beneficentes e seus colaboradores potenciais, sejam empresas ou pessoas físicas. A falta de transparência na administração das entidades, a pouca*

---

<sup>55</sup> Classificação em função do volume de investimentos em projetos sociais no ano de 1997.

<sup>56</sup> Informação obtida no seguinte site da *internet*: <http://www.filantropia.org>

<sup>57</sup> Escolhidos aleatoriamente.

<sup>58</sup> FALCONER, Andres Pablo. Op. cit., p. 81.

<sup>59</sup> JACOMINO, Dalen. “11 coisas que você precisa saber antes de fazer uma doação”. In: <http://www.filantropia.org>

*divulgação dos resultados dos projetos e a escassez de orientações sobre como fazer a doação de forma eficiente atrapalham ainda mais esse processo.*

Por outro lado, a falta de transparência é, algumas vezes, proposital, no sentido de “encobrir” escândalos envolvendo alguns gestores inescrupulosos, mal-intencionados, que se aproveitam da frouxidão da nossa legislação ou mesmo usufruindo dos benefícios fiscais concedidos a entidades que de filantrópicas só tem o nome. Trata-se, nesse caso, da “pilantrópia”, neologismo já encontrado até mesmo em documentos técnicos.

De acordo com dados do Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS<sup>60</sup>, só as entidades filantrópicas - com ou sem aspas - da área de saúde respondem por R\$ 411,5 milhões ao ano pela renúncia fiscal; as de educação por R\$ 353,8 milhões; as de assistência social por R\$ 48,9 milhões; e as de atendimento a pessoas deficientes por R\$ 29,9 milhões. Há, é sabido, um certo número de entidades que realmente merecem a isenção - não só previdenciária mas também do imposto de renda e contribuições sociais -, tendo em vista seu caráter autenticamente filantrópico. Mas fato inegável é que há “joio no meio do trigo”, entidades que obtêm polpudos lucros por trás da fachada de filantropia, à custa do contribuinte.

Mudanças recentes na legislação têm procurado coibir escândalos dessa natureza. Uma das grandes preocupações do Conselho da Comunidade Solidária<sup>61</sup> na elaboração de propostas para a modificação do chamado “Marco Legal do Terceiro Setor” foi com a transparência e responsabilidade desse setor: “a expansão e fortalecimento do Terceiro Setor é responsabilidade, em primeiro lugar,

---

<sup>60</sup> Dados publicados no Jornal da Tarde em 17/03/98.

<sup>61</sup> O Conselho da Comunidade Solidária foi criado em fevereiro de 1995. É o órgão de coordenação do Programa Comunidade Solidária. O Conselho inclui ministros de Estado e representantes da sociedade civil, com atuação reconhecida em organizações não-governamentais, igrejas, universidades, mundo da cultura, empresas públicas e privadas.

da própria sociedade, a qual deve instituir mecanismos de transparência e responsabilização capazes de ensejar a construção de sua auto-regulação.”<sup>62</sup>

Os trabalhos do grupo resultaram na promulgação da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que simplifica o reconhecimento institucional das entidades sem fins lucrativos, além de abrigar várias das novas formas sociais de organização da sociedade e fomentar o controle social e a responsabilização das organizações. Posteriormente, foi também regulamentado o termo de parceria, por meio do Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999, que permite a negociação de objetivos e metas entre as partes e, também, o monitoramento e a avaliação dos resultados dos projetos, instrumento equivalente ao contrato de gestão criado para as OSs, na proposta do MARE.

#### **(b) Parecer de Auditores Independentes**

Normalmente as ESFL possuem um Conselho Fiscal responsável pelo exame das contas da administração. A "figura" do conselho fiscal, embora importante em muitas situações, não supre o papel desempenhado por auditores independentes nas ESFL, especialmente tratando-se da verificação dos procedimentos e normas contábeis.

Em sua dissertação de mestrado<sup>63</sup>, defendida em 1996, o autor deste trabalho já assinalava a necessidade do parecer de auditores independentes em algumas situações especiais, tais como:

- a) *quando os recursos originarem-se de órgãos governamentais, quer de nível federal, estadual ou municipal;*
- b) *quando os recursos originarem-se de organismos internacionais;*

---

<sup>62</sup> In: MENDES, Luiz Carlos Abreu. Estado e Terceiro Setor: uma análise de aproximação. *Revista do Serviço Público*. ano 50, Número 3, p.83, jul./set., 1999.

<sup>63</sup> OLAK, Paulo Arnaldo. Op. cit., p. 103.

- c) *quando as receitas anuais forem iguais ou superiores a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;*
- d) *quando o ativo total da entidade for igual ou superior a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;*
- e) *entidades sindicais;*
- f) *quando a entidade ou a pessoa que contribui com valores significativos assim o exigir.*

As expectativas do autor foram atendidas poucos anos mais tarde. Para sua surpresa, o parecer de auditoria passou a ser exigido em alguns casos:

1998 - Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998<sup>64</sup>.

Por este Decreto<sup>65</sup>, o Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS somente apreciará as Demonstrações Contábeis, se tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente.

Estão desobrigadas da auditagem, as entidades com receita bruta, em cada um dos três exercícios sociais cujas Demonstrações Contábeis serão submetidas à apreciação do CNAS, igual ou inferior a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) atualizados pelo Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI), da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

As entidades que auferirem, em qualquer um dos três exercícios sociais cujas Demonstrações Contábeis serão submetidas à apreciação do CNAS, receita bruta superior a R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais), será exigida auditoria por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM. As receitas, em cada exercício, também deverão estar atualizadas pelo Índice IGP-DI, da FGV.

---

<sup>64</sup> Este Decreto dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.

<sup>65</sup> Artigo 5º e respectivos parágrafos.

Entidades com receita bruta no intervalo de R\$ 600.000,00 e R\$ 1.800.000,00 anuais, valores igualmente atualizados pelo índice citado, também estão obrigadas a divulgar suas Demonstrações Contábeis com "Parecer" de auditores independentes, nesse caso, entretanto, não existe a obrigatoriedade de que o auditor seja credenciado pela CVM, não dispensando, obviamente, seu registro, como contador, junto ao respectivo Conselho Regional de Contabilidade.

1999 - Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999<sup>66</sup>.

*Art. 19. A Organização da Sociedade Civil de Interesse Público deverá realizar auditoria independente da aplicação dos recursos objeto do Termo de Parceria (...) nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).*

A auditoria independente, de acordo com o parágrafo segundo do artigo em questão, deverá ser realizada por auditor "legalmente habilitado pelos Conselhos Regionais de Contabilidade", ficando evidente que não precisa ter, necessariamente, o respectivo registro na CVM.

Indubitavelmente, o Parecer de Auditoria Independente sobre as demonstrações financeiras das entidades sem fins lucrativos dá mais credibilidade e, com isso, a sociedade de uma forma geral passa a acreditar mais no trabalho que essas entidades realizam. Como consequência, passa a contribuir mais.

---

<sup>66</sup> Este Decreto 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 - OSCIP.

### 2.5.3. Os subsistemas da entidade

Os seis subsistemas constantes da Figura 2.2 foram apresentados por GUERREIRO<sup>67</sup> na obra sobre o modelo conceitual do sistema de informação de gestão econômica (GECON), sob o título de subsistemas empresariais.

Apesar de as ESFL apresentarem características peculiares, especialmente no que se refere às fontes de recursos e objetivos institucionais, quando comparadas às empresas, os subsistemas daquelas em nada diferem destas.

Dentre os vários subsistemas preconizados pelo autor, deve-se destacar o institucional que *corresponde ao conjunto de crenças e valores que permeiam a organização, formado a partir das crenças e valores dos proprietários e dos dirigentes maiores da empresa.*<sup>68</sup> Quem são, afinal, os proprietários das ESFL? Estas entidades, segundo as características apresentadas no item 1.1, não têm proprietários, nos moldes das empresas. O patrimônio destas entidades é formado, via de regra, a partir de doações da comunidade e subvenções de entidades governamentais e não governamentais. Para DRUCKER<sup>69</sup>, *uma empresa ganha dinheiro por si mesma. O dinheiro da instituição sem fins lucrativos não é dela; ela o administra para os doadores.* (grifo nosso). Assim, os verdadeiros “proprietários” se consubstanciam na própria comunidade.

Segundo nosso Código Civil<sup>70</sup>, ao extinguir-se uma associação de intuitos não econômicos, cujos estatutos não disponham quanto ao destino ulterior dos seus bens, e não tendo os sócios adotado a tal respeito deliberação eficaz, devolver-se-á o patrimônio a um estabelecimento municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes ou, então, à Fazenda do Estado, Distrito Federal ou União, não havendo tal estabelecimento (Art. 22). De qualquer forma, mesmo havendo tal dispositivo estatutário, o patrimônio e os resultados não podem ser distribuídos.

<sup>67</sup>GUERREIRO, Reinaldo. Op. cit.

<sup>68</sup>Id. Ibid., p. 37.

<sup>69</sup>DRUCKER, Ferdinand Peter. Op. cit., p. 42.

<sup>70</sup>BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. *Código Civil*.

Esta é, indubitavelmente, uma das mais importantes características destas entidades (não distribuição dos resultados e patrimônio).

Independentemente da particularidade acima, os fundadores, provedores e gestores desse tipo de empreendimento, que não é só físico mas também moral, “impõem” um conjunto de crenças e valores que nortearão a entidade como um todo. Para GUERREIRO<sup>71</sup>, *as crenças e valores convertem-se em diretrizes e definições que orientam todos os demais subsistemas empresariais*. Em outras palavras, influenciarão na definição de um modelo de gerenciamento.

Para ARANTES<sup>72</sup>, a função básica do subsistema institucional é a de *propiciar os instrumentos que permitam converter os motivos, necessidades, crenças, valores, dos empreendedores em definições que caracterizam claramente a razão de ser da empresa. Os instrumentos institucionais auxiliam a administração a definir os motivos pelas quais a empresa existe (missão), o que ela se propõe a fazer (propósitos) e no que ela acredita (princípios)*.

#### 2.5.4. As ESFL e o seu relacionamento com o meio ambiente

O ambiente total de qualquer organização é composto de três segmentos básicos<sup>73</sup>: macroambiente (entidades remotas), ambiente próximo (operacional) e ambiente interno. Nas ESFL, esse ambiente pode ser visualizado conforme demonstrado na Figura 2.3.

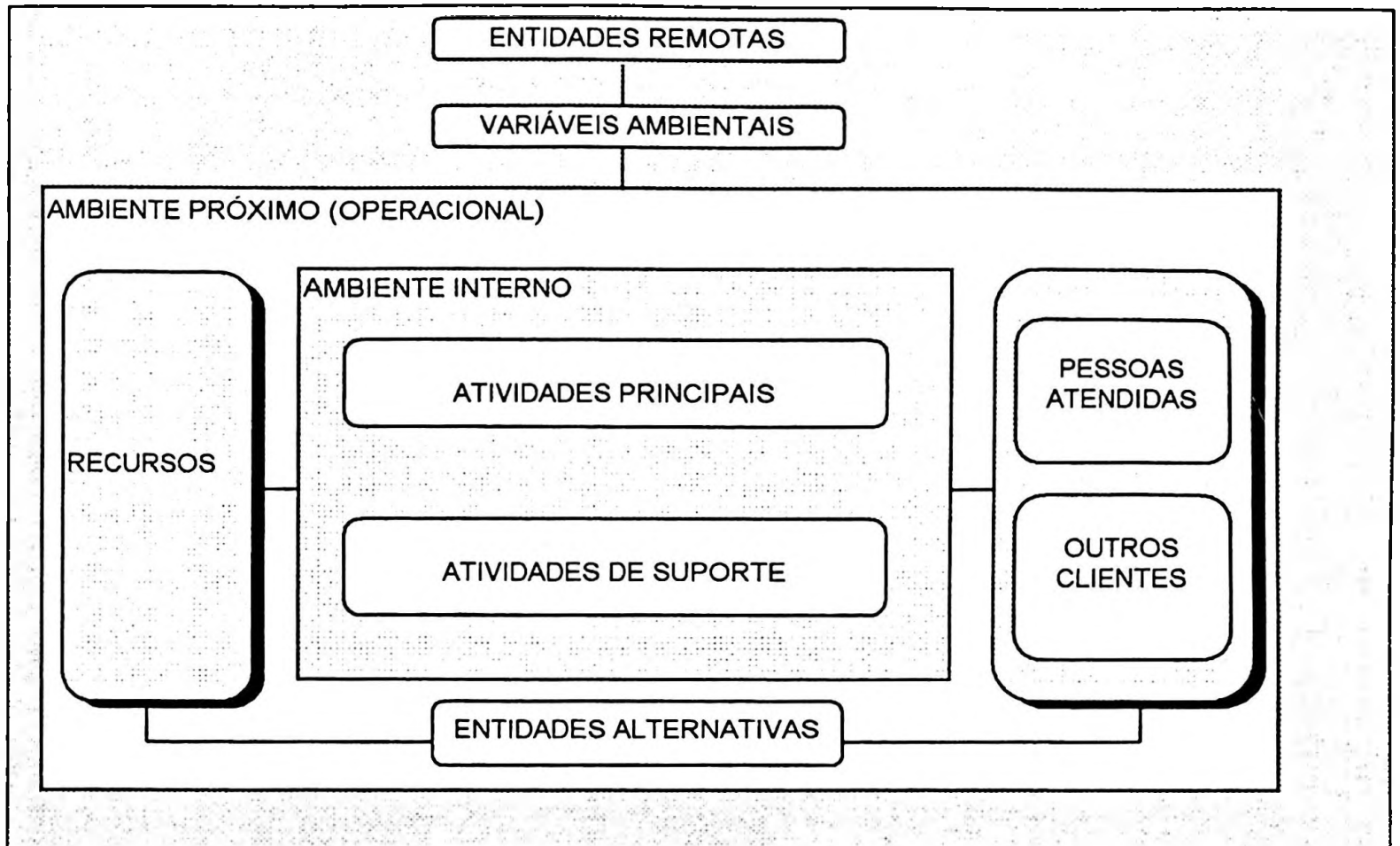
---

<sup>71</sup> GUERREIRO, Reinaldo. Op. cit., p. 37.

<sup>72</sup> ARANTES, Nélio. *Sistemas de gestão empresarial. conceitos permanentes na administração de empresas válidas*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 89.

<sup>73</sup> CATELLI, Armando. Anotações de aula na disciplina Controladoria, ministrada no Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, 1º semestre de 1996.

Figura 2.3 - As ESFL e o seu Relacionamento com o Meio Ambiente



É no macroambiente que se acham as variáveis ambientais como as econômicas, políticas, legais, tecnológicas, sociais e ecológicas. Nesse ambiente não existem relações de troca direta entre ele e a organização, muito embora, estas variáveis (incontroláveis a nível da organização) possam provocar tanto ameaças quanto oportunidades, motivo pelo qual deve haver planejamento estratégico.

É no ambiente próximo ou operacional que se encontram as relações de troca entre a entidade e os públicos relevantes externos. *Os públicos relevantes são pessoas, grupos de pessoas, entidades, empresas e órgãos do Governo que mantêm um processo de intercâmbio com a organização, através de relacionamentos diversos (consumo, fornecimento, financiamento, apoio, antagonismo, etc.)*<sup>74</sup>

No caso específico das ESFL, é interessante notar que não existe a figura do concorrente, como ocorre nas empresas. Essas entidades, face aos objetivos

<sup>74</sup>VASCONCELOS FILHO. Paulo de. *Planejamento e controle. uma proposição brasileira*. LTC: Rio de Janeiro, 1983, p. 93.



institucionais, não disputam seus serviços prestados à comunidade com outras entidades. Existem sim, o que chamamos de “entidades alternativas”, que oferecem os mesmos serviços, via organizações com ou sem finalidades lucrativas.. MOTTA<sup>75</sup> lembra que a sobrevivência e a ação destas entidades *independem dos mecanismos de mercado...* O que ocorre, aliás, é que as entidades sem fins lucrativos, por razões óbvias, sempre têm muito mais público do que as entidades de fins lucrativos.

Por fim, o ambiente interno é caracterizado por desenvolver uma série de atividades (principais e de suporte), cada qual consumindo recursos e gerando serviços. Nesse sentido, tais atividades podem ser visualizadas sob a mesma ótica funcional da entidade como um todo. Uma entidade de filantropia pode, por exemplo, desenvolver as seguintes atividades: educação especial, creche e asilo (principais) e administração e finanças (suporte).

Assim, o ambiente operacional absorve, por sua vez, os “produtos” gerados pela entidade (ambiente interno). Na Figura 2.3, estes “produtos” são identificados como “clientes” e “pessoas atendidas”. Os “clientes” compõem-se de informações, recursos humanos, dinheiro, tecnologia, utilidades e outros, enquanto que as “pessoas atendidas” são, efetivamente, o “produto” objetivado dessas entidades.

## 2.6. Patrimônio Social

A forma de captação de recursos para constituição e manutenção do patrimônio social nas entidades sem fins lucrativos difere substancialmente do que ocorre nas empresas. Na formação do patrimônio das empresas os recursos próprios são captados via mercado de capitais, na forma de ações, quotas ou outros títulos, sempre com o intuito de fazê-los produzir lucros. No setor em estudo, ao contrário, o patrimônio é constituído, via de regra, por contribuições, doações e

---

<sup>75</sup>MOTTA, Paulo Roberto. Planejamento estratégico em organizações sem fins lucrativos: considerações sobre dificuldades gerenciais. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, jul./set. 1979, p. 7.

subvenções, cujo contribuinte, doador ou subventor não tem por objetivo auferir lucros econômicos, mas sim lucros sociais, normalmente para outros e não para si próprio. Além disso, esses recursos podem ser acrescidos por receitas financeiras, receitas de capital e, em casos especiais, até mesmo por lucros obtidos na venda de produtos, mercadorias e serviços prestados, os quais serão, sempre, utilizados na própria manutenção das atividades e nunca para serem distribuídos, como ocorre nas empresas.

Denomina-se contribuições os *recursos pecuniários oriundos de associados e outros indivíduos ou empresas que se comprometem, periodicamente, (mensal, trimestral, anualmente, etc.) a contribuir com determinada quantia, pré-definida ou não, para manutenção da entidade ou para a execução de uma obra, um projeto ou atividade específicos.*<sup>76</sup> A contribuição dá a idéia de um compromisso ininterrupto (não eventual) do contribuinte para com a entidade beneficiada.

As doações são recursos gratuitamente recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais, quer na forma de dinheiro, outros bens, direitos ou ainda na forma de serviços (profissionais ou não). Algumas doações são feitas para atender a fins específicos, cuja utilização fica restrita à vontade do doador.

As subvenções constituem-se na maior fonte de receita para muitas entidades. É através destes recursos que elas conseguem cumprir suas finalidades sociais. Estes recursos são normalmente empregados na manutenção do patrimônio, folha de pagamento, materiais de uso e consumo, alimentação e, outras vezes, utilizados em investimentos de novos projetos.

Resumidamente, as subvenções são recursos pecuniários oriundos de órgãos governamentais, da União, Estados ou Municípios ou, ainda, por outros organismos, inclusive internacionais, destinados normalmente a manter as atividades essenciais da entidade ou para financiar projetos especiais.

---

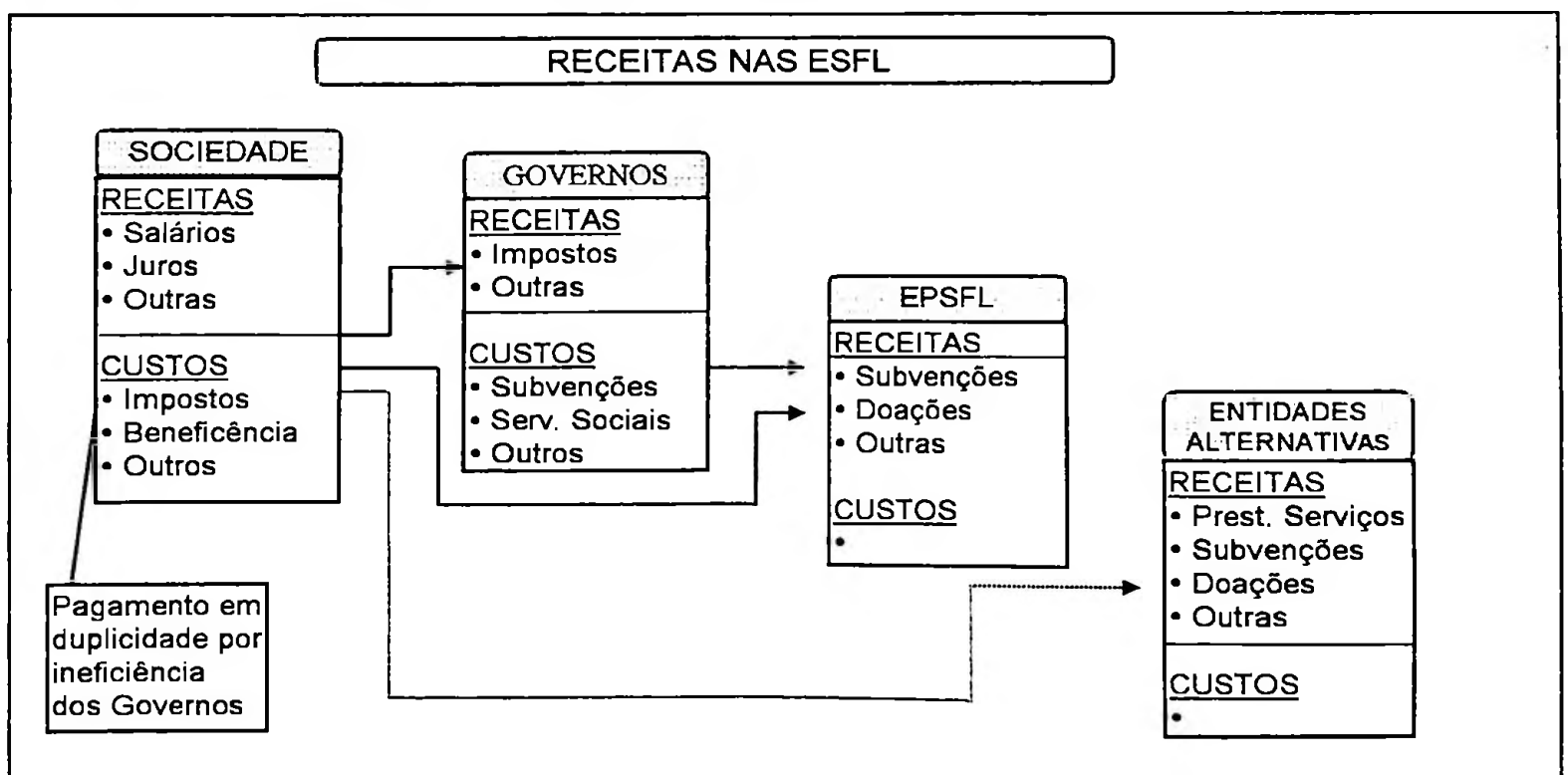
<sup>76</sup> OLAK, Paulo Arnaldo. Op. cit., p. 81.

Além das fontes de recursos retro analisadas, as entidades sem fins lucrativos também obtêm, no mercado financeiro, receitas de aplicações de eventuais excessos de caixa, ou também, fundos designados para atender a fins específicos no futuro. Outras receitas esporádicas como, por exemplo, a alienação de investimentos ou imobilizações, taxas de inscrição cobradas na realização de eventos (simpósios, congressos, encontros, ciclos de estudo, etc.), taxas de pequenos serviços realizados, aluguéis por uso esporádico de imóveis da entidade (salas, salões de festa, quadras de esporte, etc..), bingos, bazar beneficente, etc.

Em outra situação, mais particular, essas entidades podem, para cumprir com sua missão, seus propósitos sociais ou mesmo para manutenção das suas atividades, produzir e vender seus produtos, comercializar mercadorias adquiridas de terceiros ou, ainda, vender serviços. É o caso, por exemplo, de oficinas profissionalizantes de marcenaria, serralharia, mecânica, etc., cantinas, bazares beneficentes, livrarias, produtora de vídeos e assim por diante.

Na Figura 2.4 a seguir, procura-se evidenciar sinteticamente como são formadas as receitas nas ESFL, com a participação dos Governos Federal, Estadual e Municipal (subvenções) e da sociedade como um todo, incluindo aqui as entidades não governamentais.

Figura 2.4 - Receitas nas Entidades Sem Fins Lucrativos



Algumas ESFL existem, tão somente, porque os Governos são ineficientes na prestação dos serviços sociais a que a comunidade tem direito. Dessa forma, as pessoas, objetivando satisfazer suas necessidades básicas (educação, saúde, lazer etc), acabam pagando em duplicidade por estes serviços: aos Governos, na forma de impostos e às entidades que efetivamente atendem à comunidade, quer na forma de doações (horas de trabalho, dinheiro, materiais, etc.) quer na forma de remuneração de serviços (notadamente nas atividades empresariais).

Nesse sentido, só será viável manter a entidade, economicamente falando, se o resultado econômico for no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os ativos consumidos no processo de realização das atividades. Conforme caracterizado acima, o lucro não é um fim, mais um meio necessário para atingir os objetivos institucionais e garantir a continuidade.

### 3. A REFORMA ADMINISTRATIVA DO APARELHO DO ESTADO E O MARCO LEGAL DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS NO BRASIL

Neste capítulo, objetiva-se principalmente apresentar o Plano Diretor da Reforma do Aparelho Administrativo do Estado. Analisa-se preliminarmente o Plano em si, especialmente no que diz respeito ao Plano Nacional de Publicização - PNP. Em seguida, apresenta-se a implementação das propostas apresentadas no Plano Diretor e o marco legal das Organizações Sociais.

#### 3.1. Aspectos Históricos

*Os governos são famosos pelos seus formulários e pelos números que não têm fim. Vista de fora, a atividade governamental parece atribuir grande atenção à estatística. Os funcionários públicos estão sempre fazendo contas ou preparando algum relatório estatístico. No entanto, a maior parte dessas contas tem relação com insumos: quanto é despendido, quantas pessoas são atendidas e que serviços cada pessoa recebeu. Muito raramente elas se relacionam com resultados.* (David Osborne e Ted Gaebler)<sup>1</sup>

Nos últimos anos, mudanças inéditas, de enorme amplitude e grande profundidade, ocorrem no mundo e o transformam estruturalmente. A nova dinâmica das sociedades contemporâneas, motivada especialmente pelas economias sem fronteiras, revoluções tecnológicas e políticas, alcança também as organizações estatais. Apesar das peculiaridades inerentes, ao Estado contemporâneo também se aplicam muitos dos requisitos de sobrevivência, presença constante no cotidiano das empresas.

---

<sup>1</sup> OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. *Reinventando o Governo*. 9 ed. Brasília: MH Comunicação, 1997, p. 379.

Nesse contexto, muitos países passaram a apresentar redução nas taxas de crescimento econômico, aumento do desemprego e elevados índices de inflação. Como consequência, são notórias as longas e intermináveis discussões sobre o papel que o Estado deve desempenhar na vida contemporânea e o grau de intervenção que deve ter na economia. No Brasil, a crise do Estado atingiu patamares insustentáveis, tendo em vista o peso da presença do Estado na economia nacional.

Diante desse cenário, a redefinição do papel do Estado, no Brasil, tornou-se questão inadiável, especialmente por não conseguir atender, com eficiência, a sobrecarga de demandas a ele dirigidas, sobretudo na área social, acompanhada pelo fortalecimento de um novo segmento da sociedade, o chamado terceiro setor (setor público não-estatal), cada vez mais presente na economia como grande produtor de bens e serviços públicos.

Abordando as reformas contemporâneas de Governos, MODESTO<sup>2</sup> elenca, em torno de dez aspectos comuns às reformas. Dentre eles, destacam-se:

- a) *estímulos à privatização de serviços econômicos competitivos sustentáveis em regime de mercado;*
- b) *ampliação dos controles de produtividade e de economicidade, vale dizer, do resultado do trabalho administrativo (controles de eficiência);*
- c) *incentivo à gestão direta pela comunidade de serviços sociais e assistenciais, fora do aparato burocrático do Estado, porém com apoio direto dele e com sua assistência permanente (organizações não-governamentais, associações de utilidade pública, escolas comunitárias); (sem grifo no original)*
- d) *definição de novas formas de responsabilização dos agentes públicos pela gestão administrativa;*
- e) *ampliação dos mecanismos de participação popular na atividade administrativa e de controle social na administração pública.*

---

<sup>2</sup> MODESTO, Paulo Eduardo Garrido. Reforma administrativa e marco legal das organizações sociais no Brasil: as dúvidas dos juristas sobre o modelo das organizações sociais. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Número 2, p. 27, mai./ago. 1997.

Além disso, o citado autor analisa os objetivos práticos que servem de base aos projetos mais conhecidos de Reforma do Estado. Esses objetivos, segundo o autor, são os seguintes: econômico, social, político e gerencial. Este último, tem como *característica aumentar a eficácia e efetividade do núcleo estratégico do Estado, que edita leis, recolhe tributos e define as políticas públicas; permitir a adequação de procedimentos e controles formais e substituí-los, gradualmente; porém, de forma sistemática, por mecanismos de controle de resultados*<sup>3</sup>. É esta, portanto, a tendência mundial, e o Brasil não poderia ficar alheio a isto.

Foi assim que, em 23 de agosto de 1995, o Presidente Fernando Henrique Cardoso enviou ao Congresso Nacional o projeto de reforma do Estado, consubstanciado no “Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado” - PDRAE. Este documento, elaborado pelo então Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), foi aprovado pela Câmara de Reforma do Estado em 21 de setembro de 1995. Quando de sua apresentação, o Presidente disse:

*Um dos aspectos centrais desse esforço é o fortalecimento do Estado para que sejam eficazes sua ação reguladora, no quadro de uma economia de mercado, bem como os serviços básicos que presta e as políticas de cunho social que precisa implementar.*

Disse ainda:

*É preciso, agora, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de “gerencial”, baseada em **conceitos atuais de administração e eficiência**, voltada para o **controle dos resultados** e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna*

---

<sup>3</sup> Id. Ibid., p. 29.

*“cliente privilegiado” dos serviços prestados pelo Estado.*<sup>4</sup> (sem grifo no original)

A proposta básica do PDRAE é a de transformar a administração pública brasileira, de burocrática em administração pública gerencial, voltada para o controle dos resultados. Um dos capítulos mais importantes desse projeto é a implantação das Organizações Sociais, cujo objetivo principal é o de substituir órgãos e entidades estatais na prestação de serviços sociais e científicos. Assim, a reforma do Estado inaugura uma nova fase na história das entidades sem fins lucrativos no Brasil. Mais do que colaboração, trata-se agora de uma relação formal de parceria com o Estado, firmada e articulada no âmbito da gestão social.

No primeiro capítulo, o Plano Diretor descreve as distorções e ineficiências do setor público, enfatiza a necessidade de transferir para o setor privado as atividades que podem ser controladas pelo mercado bem como a descentralização para o setor público não-estatal da execução de serviços que não envolvem o exercício do poder de Estado, mas devem ser subsidiadas pelo Estado, citando, a título exemplificativo, os serviços de educação, saúde, cultura e pesquisa científica.

Nos três capítulos seguintes, descreve as formas de administração pública (patrimonialista, burocrática e gerencial), realiza um descritivo histórico e apresenta um diagnóstico do Estado. No capítulo cinco trata do aparelho do Estado, as formas, de propriedade ligadas ao Estado e os respectivos tipos de gestão a eles apropriados.

No capítulo seis, são delineados os objetivos do Plano Diretor, subdivididos em objetivos globais, para o núcleo estratégico, para as atividades exclusivas e serviços não-exclusivos e, por fim, objetivos para a produção ao mercado.

---

<sup>4</sup> BRASIL, Presidência da República, *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Imprensa Nacional, 1995.



No capítulo sete, são descritas as estratégias de transição, como, por exemplo, dimensão institucional-legal, emendas constitucionais, dinâmica da transição, etc. Por fim, nos capítulos oito e nove são relacionados os projetos específicos e os órgãos estratégicos para a reforma em questão.

Esse Plano foi amplamente divulgado e, logo em seguida, iniciadas as atividades visando sua implementação, tanto nos campos político quanto administrativo.

Nas seções seguintes são analisados os principais pontos deste Plano, especialmente os relacionados ao “programa de publicização”<sup>5</sup>

## **3.2. Uma Nova Proposta Para A Administração Pública Brasileira**

O PDRAE tem como mérito, dentre outros, forte preocupação com a evolução histórica da administração pública no cenário mundial e, mais especificamente no Brasil. Nesse sentido, descreve, embora de forma sucinta, as três formas de administração pública: patrimonialista, burocrática e gerencial.

### **3.2.1. Administração pública patrimonialista**

Nesse tipo de administração, segundo o Plano, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem *status* de nobreza real. “Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* não é diferenciada das *res principis*. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração.”

---

<sup>5</sup> “Programa de publicização”, no contexto do PDRAE, é um processo em que o Estado transfere para o setor público não-estatal a produção dos serviços competitivos ou não-exclusivos de Estado, estabelecendo-se um sistema de parceria entre Estado e sociedade para seu financiamento e controle.

No momento em que o capitalismo e a democracia se tornam dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Neste novo momento histórico, a administração patrimonialista torna-se inaceitável.

### 3.2.2. Administração pública burocrática

Este tipo de administração surge na época do Estado liberal (metade do século XIX), como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. “Constituem princípios orientadores do seu desenvolvimento a profissionalização, a idéia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional-legal.” Os controles administrativos são sempre *a priori*, sendo sempre necessários controles rígidos dos processos.

Por outro lado, o controle - a garantia do poder do Estado - transforma-se na própria razão de ser do funcionário. Em conseqüência, o Estado volta-se para si mesmo, perdendo a noção de sua missão básica, que é servir à sociedade. A qualidade fundamental da administração pública burocrática é a efetividade no controle dos abusos; seu defeito, a ineficiência, a auto-referência, a incapacidade de voltar-se para o serviço aos cidadãos vistos como clientes. Este defeito, entretanto, não se revelou determinante na época do surgimento da administração pública burocrática porque os serviços do Estado eram muito reduzidos. O Estado limitava-se a manter a ordem e administrar a justiça, a garantir os contratos e a propriedade.

### 3.2.3. Administração pública gerencial

Do ponto de vista histórico, a administração pública gerencial surge na segunda metade do século XX, após a segunda guerra mundial, como resposta, de um lado, à expansão das funções econômicas e sociais do Estado, e, de outro, ao

desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial, uma vez que ambos deixaram à mostra os problemas associados à adoção do modelo anterior.

Explica o Plano:

*A eficiência da administração pública - a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário - torna-se então essencial. A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações.*

Na administração pública gerencial a estratégia volta-se para:

- (1) a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade,*
- (2) a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados, e*
- (3) o controle ou cobrança "a posteriori" dos resultados.*

Nota-se, claramente, que a administração pública deve ser permeável à maior participação dos agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil e deslocar a ênfase dos procedimentos (meios) para os resultados (fins).

#### **3.2.4. Administração pública versus administração privada**

Pelo Plano apresentado, a *administração pública gerencial inspira-se na administração de empresas, mas não pode ser confundida com esta última*. Estas são as principais razões apresentadas:

- a) enquanto a receita das empresas depende dos pagamentos que os clientes fazem livremente na compra de seus produtos e serviços, a receita do Estado deriva de impostos (sem contrapartida direta);*

- b) *o mercado controla a administração das empresas, já a sociedade - por meio de políticos eleitos - controla a administração pública.*
- c) *enquanto a administração de empresas está voltada para o lucro privado, para a maximização dos interesses dos acionistas, esperando-se que, através do mercado, o interesse coletivo seja atendido, a administração pública gerencial está explícita e diretamente voltada para o interesse público;*

Por fim, a administração pública gerencial vê o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado são considerados bons, pelo plano apresentado, *não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros, como quer a administração pública burocrática, mas porque as necessidades do cidadão-cliente estão sendo atendidas.*

Percebe-se, pelo que foi apresentado até aqui, forte movimento em direção ao setor público não-estatal, no sentido de responsabilizá-lo pela execução de serviços que não envolvem o exercício do poder de Estado, mas que por ele devem ser subsidiados. Dá-se o nome a esse processo de “publicização”, ou seja, transfere-se para o setor público não-estatal (terceiro setor) a produção dos serviços competitivos ou não-exclusivos de Estado, como, por exemplo, serviços de educação, saúde, cultura, pesquisa científica etc.

O Estado, nesse caso, deixa de ser o executor (prestador direto de serviços) e assume outro papel, o de promotor, regulador e provedor desses serviços, estabelecendo-se, assim, um sistema de parceria entre ele (Estado) e a sociedade.

### 3.3. A Publicização como Estratégia da Reforma do Estado

#### 3.3.1. Os setores do Estado

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado distingue quatro setores estatais. São eles<sup>6</sup>:

1. **Núcleo estratégico**, que corresponde aos Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público e ao Poder Executivo, ou seja, corresponde ao governo, em sentido *lato*. É no núcleo estratégico que as leis e as políticas públicas são definidas e seu cumprimento é cobrado. É, portanto, o setor onde as decisões estratégicas são tomadas.
2. **Atividades exclusivas**, setor no qual são prestados serviços que só o Estado pode realizar, ou seja, aqueles em que se exerce o poder de regulamentar, fiscalizar, fomentar. Citam-se os seguintes exemplos: a cobrança e a fiscalização de impostos, a polícia, o serviço de trânsito, emissão de passaportes etc.
3. **Serviços não-exclusivos** corresponde ao setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. As instituições desse setor não possuem o poder de Estado, mas este se faz presente porque os serviços envolvem direitos humanos fundamentais, como os da educação e da saúde, ou porque possuem “economias externas” relevantes, na medida que produz ganhos que não podem ser apropriados por esses serviços pela via do mercado. São exemplos desse setor as universidades, os hospitais, os centros de pesquisa e os museus.
4. **Produção de bens e serviços para mercado** corresponde à área de atuação das empresas estatais do segmento produtivo ou do mercado financeiro. É caracterizado pelas atividades econômicas voltadas para o lucro que ainda

---

<sup>6</sup> Nota do autor: Por se tratar de uma parte fundamental do Plano Diretor, se resumido, poder-se-ia romper o equilíbrio, razão pela qual transcreve-se a íntegra do texto.

permanecem no aparelho do Estado, como, por exemplo, as do setor de infraestrutura.

Por razões óbvias e tendo em vista o seu escopo interessa neste trabalho, particularmente, o terceiro setor descrito, ou seja, o que trata dos serviços não-exclusivos. É neste setor em que se pode ver, claramente, uma outra forma intermediária de propriedade - além da puramente pública (estatal) e da propriedade privada - que é a propriedade pública não-estatal, constituída por organizações sem fins lucrativos que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o interesse público.

BRESSER PEREIRA<sup>7</sup>, analisando a questão da propriedade no domínio dos serviços não-exclusivos, defende a idéia de que não há qualquer razão para que sejam privados, já que o Estado será o maior financiador desses serviços. Por outro lado, uma vez que não implicam o exercício do poder de Estado, não há razão para que sejam controladas pelos Estado. *Se não têm, necessariamente de ser propriedade do Estado nem de ser propriedade privada, a alternativa é adotar-se o regime da propriedade pública não-estatal ou - usando a terminologia anglo-saxônica - da propriedade não-governamental. "Pública", no sentido de que se deve dedicar ao interesse público, que deve ser de todos e para todos, que não visa ao lucro: "não-estatal" porque não é parte do aparelho do Estado.*

### 3.3.2. Setores do Estado e tipos de gestão inerentes

Cada um dos setores acima citados apresenta características peculiares, tanto em termos de prioridades quanto em termos administrativos. Pelo Plano, no núcleo estratégico, *o fundamental é que as decisões sejam as melhores, e, em seguida, que sejam efetivamente cumpridas. Nesse caso, a efetividade é mais importante que a eficiência*, ou seja, interessa saber, primeiramente, se as decisões

---

<sup>7</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Estratégia e estrutura para um novo Estado. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Número 1, p. 18, jan./abr. 1997.

que estão sendo tomadas pelo governo atendem eficazmente ao interesse nacional, se correspondem aos objetivos mais gerais aos quais a sociedade está voltada ou não. Em segundo lugar, se, uma vez tomadas as decisões, estas estão, de fato, sendo cumpridas.

Nos demais setores, incluindo aqui as atividades não exclusivas, o importante é a qualidade e o custo dos serviços prestados aos cidadãos. O princípio correspondente é o da eficiência, ou seja, a busca de uma relação ótima entre a qualidade e custo dos serviços prestados à sociedade, ou seja, requer-se, nesse caso, a administração gerencial, voltada para resultados.

### 3.3.3. Objetivos e estratégias da reforma

Em termos gerais, o objetivo ulterior da reforma do Estado é o de garantir maior capacidade de governar, maior condição de implementar as leis e políticas públicas. Busca-se maior eficiência pertinente às atividades exclusivas de Estado (neste particular, o Plano propõe a transformação das fundações e autarquias em “agências autônomas”<sup>8</sup>) e também tornar muito mais eficientes os serviços sociais competitivos ao transformá-los em organizações públicas não-estatais, ou seja, as “organizações sociais”.

Em termos mais específicos, para os serviços não-exclusivos, o Plano tem por objetivo o seguinte:

- *Transferir para o setor público não-estatal estes serviços, através de um programa de “publicização”, transformando as atuais fundações públicas em organizações sociais, ou seja, em entidades de direito privado, sem fins lucrativos, que tenham autorização específica do poder legislativo para celebrar contrato de gestão com o poder executivo e assim ter direito a dotação orçamentária.*

---

<sup>8</sup> Também denominadas de “agências executivas”, é uma qualificação concedida, por decreto presidencial específico, a autarquias e fundações públicas, responsáveis por atividades e serviços exclusivos do Estado.

- *Lograr, assim, uma maior autonomia e uma conseqüente maior responsabilidade para os dirigentes desses serviços.*
- *Lograr adicionalmente um controle social direto desses serviços por parte da sociedade através dos seus conselhos de administração. Mais amplamente, fortalecer práticas de adoção de mecanismos que privilegiem a participação da sociedade tanto na formulação quanto na avaliação do desempenho da organização social, viabilizando o controle social.*  
(sem grifo no original)
- *Lograr, finalmente, uma maior parceria entre o Estado, que continuará a financiar a instituição, a própria organização social, e a sociedade a que serve e que deverá também participar minoritariamente de seu financiamento via compra de serviços e doações.*
- *Aumentar, assim, a eficiência e a qualidade dos serviços, atendendo melhor o cidadão-cliente a um custo menor.*

Como se observa, a estratégia da reforma do Estado se apóia na “publicização” dos serviços não exclusivos do Estado, ou seja, na sua absorção por um setor público não-estatal, onde, uma vez fomentados pelo Estado, assumirão a forma de organizações sociais. Esta forma de parceria entre sociedade e Estado, além de viabilizar a ação pública com mais agilidade e maior alcance, torna mais fácil e direto o controle social, mediante a participação, nos conselhos de administração, dos diversos segmentos beneficiários envolvidos. As organizações nesse setor gozam de uma autonomia administrativa muito maior do que aquela possível dentro do aparelho do Estado. Em compensação, seus dirigentes são chamados a assumir uma responsabilidade maior, em conjunto com a sociedade, na gestão da instituição. A estratégia de publicização visa, enfim, aumentar a eficiência e a qualidade dos serviços, atendendo melhor o cidadão-cliente a um custo menor.



### 3.3.4. Estratégias de transição

A Figura 3.1 mostra, sintética e comparativamente, as propostas e objetivos do PDRAE.

Figura 3.1 - Propostas e Objetivos do PDRAE

SETORES DO ESTADO	FORMA DE PROPRIEDADE			FORMA DE ADMINISTRAÇÃO	
	Estatal	Pública não-estatal	Privada	Burocrática	Gerencial
Núcleo Estratégico	○			○	
Atividades Exclusivas	○				○
Serviços não-exclusivos	publicização → ○				○
Produção para o Mercado		privatização → ○	○		○

Fonte: BRASIL, Presidência da República, *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Imprensa Nacional, 1995, p. 59.

Assim, resumidamente, tendo em vista o fluxo apresentado na figura 3.1, o PDRAE busca:

- no **núcleo estratégico**, aumentar a efetividade, permitindo alcançar os objetivos democraticamente acordados, modernizando a administração burocrática e, ao mesmo tempo, dotar este núcleo de capacidade gerencial para definir e supervisionar os contratos de gestão mantidos com as agências executivas e organizações sociais;
- no caso das **atividades exclusivas** (com poder de Estado), transformar as autarquias e fundações em agências autônomas (ou executivas), administradas segundo um contrato de gestão. Neste particular, substitui-se a administração pública burocrática pela administração gerencial, baseada no controle *a posteriori* dos resultados e na competição administrativa;

- para os **serviços não exclusivos**, como enfatizado anteriormente, transferir para o setor público não-estatal estes serviços, através de um programa de "publicização", transformando fundações públicas em organizações sociais;
- por fim, para a **produção para o mercado**, dar continuidade ao processo de privatização, reorganizar e fortalecer os órgãos de regulação dos monopólios naturais que forem privatizados e implantar contratos de gestão nas empresas que não puderem ser privatizadas.

### **3.4. As Organizações Sociais e o Processo de Publicização**

#### **3.4.1. Definição e objetivos das Organizações Sociais**

O Projeto das Organizações Sociais tem como objetivo permitir a descentralização de atividades no setor de prestação de serviços não-exclusivos, nos quais não existe o exercício do poder de Estado, a partir do pressuposto que esses serviços serão mais eficientemente realizados se, mantendo o financiamento do Estado, forem executados pelo setor público não-estatal.

Entende-se por "organizações sociais", no contexto da Reforma do Estado, *as entidades de direito privado que, por iniciativa do Poder Executivo, obtêm autorização legislativa para celebrar contrato de gestão com esse poder, e assim ter direito à dotação orçamentária*<sup>9</sup>. Trata-se de uma forma de propriedade pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público.

O Estado não deixará de controlar a aplicação dos recursos que estará transferindo a essas instituições, mas o fará por meio de controle por resultados, estabelecidos em contrato de gestão.

No âmbito da Reforma do Estado, são essas as principais vantagens das organizações sociais:

---

<sup>9</sup> MARE. Organizações Sociais. Cadernos MARE da Reforma do Estado. Nº. 2. Brasília: 1998, p. 13.

- não estão sujeitas às normas que regulam a gestão de recursos humanos, orçamento e finanças, compras e contratos na administração Pública;
- terão plano de cargos e salários e regulamento próprio;
- ganho de agilidade e qualidade nas aquisições de bens e serviços, uma vez que seu regulamento de compras e contratos não se sujeita à Lei de Licitação;
- os recursos consignados no Orçamento Geral da União para execução do contrato de gestão, constituem receita própria da organização social, cuja alocação não se sujeita aos ditames da execução orçamentária, financeira e contábil governamentais, ou seja, sujeitam-se a regulamento e processos próprios;
- a avaliação da gestão de uma organização social dar-se-á mediante a avaliação do cumprimento das metas estabelecidas no contrato de gestão.

Observa-se, portanto, flexibilidade na gestão de recursos humanos, financeiros e patrimoniais. Por outro lado, as organizações sociais deverão prestar contas de sua atuação, por meio do controle sobre as metas previstas no contrato de gestão. O Estado passa a controlar os resultados e há maior transparência das atividades desenvolvidas, já que o controle social é exercido por meio de um conselho de administração<sup>10</sup>.

### **3.4.2. Implementação das Organizações Sociais: o processo de publicização**

Publicização refere-se à produção não-estatal de bens públicos, por entidades sem fins lucrativos (terceiro setor).

A implementação de organizações sociais implica nas seguintes ações complementares:

- a) a *publicização de determinadas atividades executadas por entidades estatais (que serão extintas); e,*

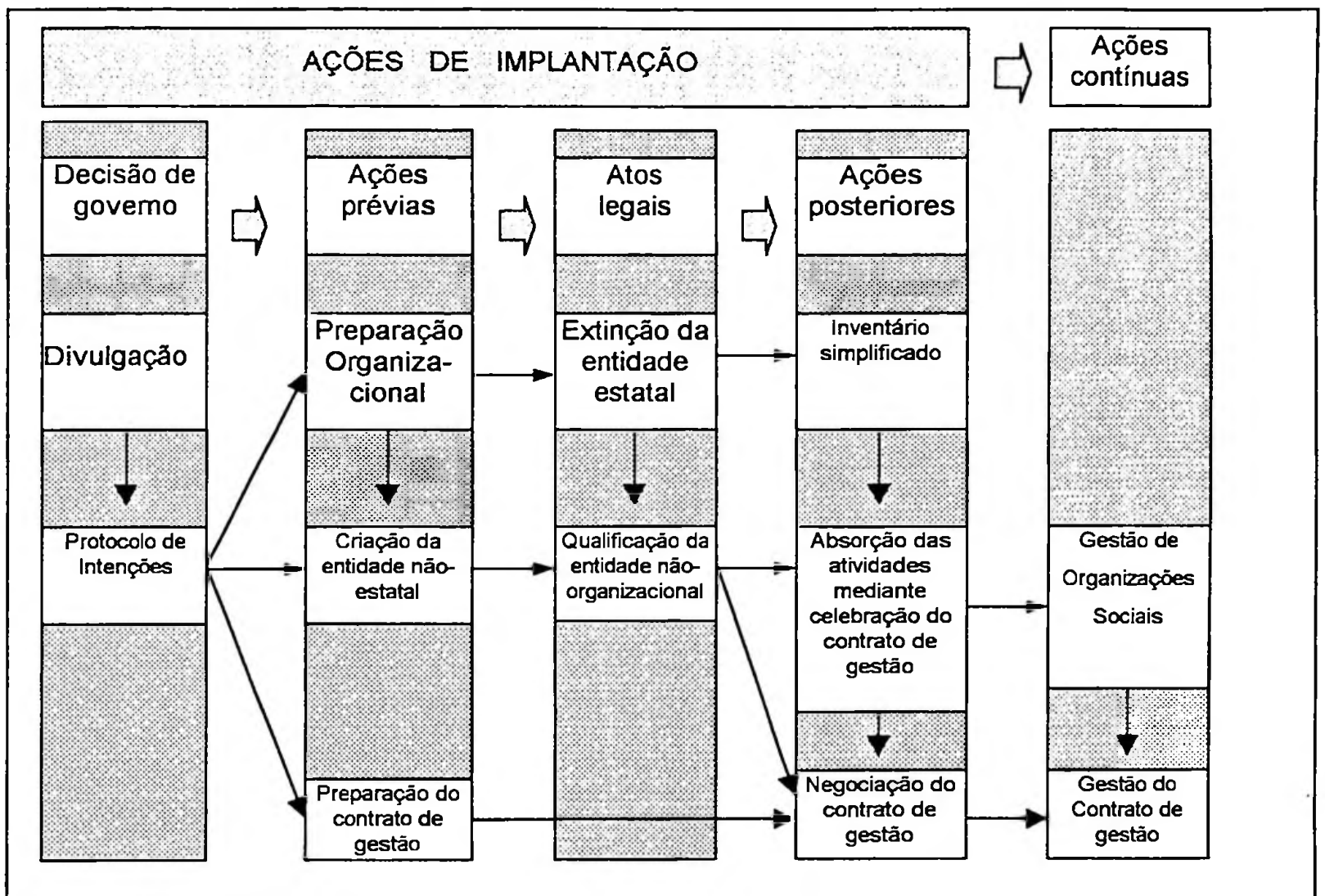
---

<sup>10</sup> De acordo com a Lei 9.637, de 15 de maio de 1998 que regulamentou a qualificação como organizações sociais, o conselho terá representantes da sociedade civil e do poder público, com mandatos de quatro anos. Esta Lei será analisada mais adiante.

b) absorção dessas atividades privadas qualificadas como organizações sociais, mediante contrato de gestão.

As etapas do processo de publicização, desde a preparação da entidade estatal a ser extinta (ou a criação de entidade não-estatal) até elaboração e gerenciamento do contrato de gestão, podem ser visualizadas na Figura 3.2 a seguir.

Figura 3.2. – Etapas do Processo de Publicização



Fonte: MARE. Op. cit., p. 18

O diagrama indica 8 etapas distintas, a partir de ações isoladas ou agregadas do processo de publicização:

1. divulgação (divulgação institucional, reuniões técnicas, articulação institucional, etc.);
2. protocolo de intenções (plano de trabalho e definição da comissão coordenadora);

3. preparação organizacional das atividades a serem publicizadas (capacitação para a mudança e, planejamento estratégico e operacional);
4. criação e composição da entidade não estatal (registro dos documentos constitutivos e instalação do conselho de administração);
5. preparação e negociação do contrato de gestão (objetivos da política pública, capacitação do ministério supervisor e definição de sistemáticas de avaliação e acompanhamento);
6. atos legais (extinção e qualificação);
7. inventário simplificado (para o caso de extinção de entidade estatal já existente, efetua-se, juntamente com os atos legais correspondentes, o inventário e a nomeação do inventariante, cuja ação posterior será a transferência das atividades);
8. absorção de atividades pelas organizações sociais mediante contrato de gestão.

Uma vez implementado o contrato de gestão, a operação regular de organizações sociais implica duas ações contínuas: (a) administração do contrato de gestão; e, (b) gestão de organizações sociais.

### **3.5. A Implementação dos Projetos da Reforma do Estado**

A implementação dos projetos da reforma do Estado, em especial ao processo de publicização de atividades não exclusivas, passou a ser, a partir de 1996, o grande desafio do Poder Executivo e, em particular, do Presidente Fernando Henrique Cardoso.

A partir de propostas de Emendas à Constituição Federal, de Leis Ordinárias, Medidas Provisórias e de outros instrumentos legais, nota-se grande esforço do Poder Executivo para dar andamento às reformas preconizadas no seu Plano Diretor. Algumas importantes iniciativas já foram transformadas em lei e já estão em

plena vigência, como é o caso da Lei que dispõe sobre a qualificação das organizações sociais e que cria o Programa Nacional de Publicização - PNP

São apresentadas, a seguir, os principais dispositivos legais, já aprovados, relacionados com a reforma.

### **3.5.1. Emenda Constitucional nº 19**

Esta Emenda, de 04 de junho de 1998, introduz profundas mudanças na ordem constitucional, em especial a assuntos ligados a Administração Pública e seus servidores. Em linhas gerais, as principais mudanças são as seguintes:

- Revisão das Regras da Estabilidade do Servidor;
- Controle dos Gastos e Equilíbrio das Contas Públicas;
- Novos Limites e Critérios para a Fixação das Remunerações;
- Flexibilização do Regime de Admissão dos Servidores;
- Profissionalização da Função Pública;
- Desenvolvimento da Gestão, Transparência e Controle Social; e,
- Ampliação da Autonomia de Gestão da Administração Indireta.

### **3.5.2. Lei das Organizações Sociais (Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998)**

O projeto relativo às organizações sociais começou a ser implementado através da Medida Provisória nº 1591, de 09 de outubro de 1997 (e reedições) do Poder Executivo, transformada na Lei 9.637/98.

Esta lei dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, cria o Programa Nacional de Publicização - PNP e extingue o Laboratório Nacional de Luz Síncrotron, integrante da estrutura do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, e a Fundação Roquette Pinto, entidade vinculada à Presidência da República.

As atividades desempenhadas pelas entidades extintas foram absorvidas, respectivamente, pela Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron - ABTLus e Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto - ACERP. Estas duas associações foram as primeiras qualificadas pelo Poder Executivo como Organizações Sociais (Anexo I da Lei em questão).

É salutar lembrar que, pela lei das OSs, qualquer entidade (atendidos os requisitos expressos na lei) pode ser qualificada como OS. Tratando-se de uma entidade estatal já existente, cria-se, primeiramente uma entidade não-estatal, extingue-se, em seguida, a entidade estatal para, por fim, qualificar a nova entidade como OS, a qual absorve as atividades da entidade extinta mediante contrato de gestão. No caso de entidade nova, não-estatal, esta é, inicialmente, qualificada como OS e, em seguida, negocia-se o contrato de gestão. Aliás, a intenção do executivo, segundo o PDRAE, é estimular a criação de OSs, especialmente por meio de transformação de órgãos da administração indireta.

Seguindo o exemplo do Governo Federal, os Estados do Pará e Bahia e, a Prefeitura Municipal de Curitiba, nessa ordem, também criaram modelos semelhantes aos das OSs.<sup>11</sup> Apresenta-se, a seguir, quadro comparativo entre as atividades publicizáveis a nível Federal, Estados do Pará e Bahia e Prefeitura Municipal de Curitiba.

Quadro 3.1. - Quadro Comparativo de atividades publicizáveis entre União e outras Unidades Públicas.

ENTIDADE PÚBLICA	ATIVIDADES PUBLICIZÁVEIS
Governo Federal	"... ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde..."
Estado do Pará	"... ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde"
Estado da Bahia	"...ensino, pesquisa científica e tecnológica, saúde ou outras..."
Prefeitura Municipal de Curitiba	"...atividades relacionadas com as áreas social, educacional, ambiental, de desenvolvimento científico e tecnológico, cultural, esportiva e de saúde..."

<sup>11</sup> Brasil, Lei 9.637, de 15 de maio de 1999, Governo do Estado do Pará. Lei nº 5.980, de 19 de julho de 1996, Governo do Estado da Bahia. Lei nº 7.027, de 29 de janeiro de 1997 e Prefeitura Municipal de Curitiba. Lei nº 9.226, de 23 de dezembro de 1997, respectivamente.

Apesar de as atividades publicizáveis não apresentarem total semelhança, há vários pontos em comum nas citadas leis. Citam-se, a título exemplificativo, as seguintes analogias: forma jurídica, contrato de gestão, composição do conselho de administração, (representantes do Poder Público, membros de entidades da sociedade civil, associados e pessoas de notória capacidade profissional), fomento às atividades sociais, com a participação de recursos do Poder Público, etc. Outra analogia existente: todas as entidades qualificadas como OS são declaradas de “utilidade pública”, passando a ter direitos especiais, especialmente no que diz respeito aos aspectos fiscais e tributários.

### **3.5.3. Lei das Agências Executivas (Lei 9.649, de 27 de maio de 1998)**

A estratégia de implementação das Agências Executivas teve como marco inicial a edição/reedição de Medidas Provisórias, as quais foram convalidadas pela Lei 9.649/98.

Esta Lei confere poderes ao Executivo (por decreto presidencial) de qualificar como Agência Executiva a autarquia ou fundação integrantes da Administração Pública Federal que tenha cumprido os seguintes requisitos: (I) ter um plano estratégico de reestruturação e de desenvolvimento institucional em andamento; e, (II) ter celebrado Contrato de Gestão com o respectivo Ministério supervisor.

Característica peculiar às autarquias e fundações aqui abordadas é o fato de desempenharem atividades e serviços exclusivos do Estado. Não se inclui uma nova figura jurídica na administração pública, nem se promove qualquer alteração nas relações de trabalho dos servidores das instituições que venham a ser qualificadas.

Em 02 de fevereiro de 1998, o executivo assinou os Decretos nº 2.487 e 2.488, regulamentando as atividades das autarquias e fundações qualificadas como Agências Executivas.



Fundações e autarquias em fase de qualificação como Agências Executivas:

- Agência Brasileira de Cooperação - ABC
- Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE
- Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq
- Coordenadoria de Assuntos da Defesa Econômica - CADE
- Departamento Nacional de Estradas de Rodagem - DNER
- Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE
- Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA
- Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial - INMETRO
- Instituto Nacional de Propriedade Intelectual - INPI
- Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS
- Secretaria da Defesa Agropecuária -DAS
- Secretaria de Vigilância Sanitária - SVS

### 3.6. O Marco Legal Das Organizações Sociais

#### 3.6.1. O “nascimento” das Organizações Sociais

Descreveu-se, até agora, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado e os primeiros passos já percorridos rumo à sua concretização. Nesse contexto, surgem dois importantes institutos - as Agências Executivas e as Organizações Sociais - caminhando, a passos largos, para aumentar a eficácia e efetividade do núcleo estratégico do Estado, na chamada administração pública gerencial.

De fato, pelas propostas apresentadas no Plano Diretor, o objetivo ulterior é tornar o Estado governável, voltado para resultados. Nesse sentido, a *administração pública deve ser permeável à maior participação dos agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil e deslocar a ênfase dos procedimentos (meios) para os resultados (fins)*<sup>12</sup>. (sem grifo no original).

Nota-se, conforme destacado acima, que a participação da comunidade, através das “organizações” legalmente constituídas, passa a exercer um papel

---

<sup>12</sup> PDRAE.

fundamental para que as propostas apresentadas no Plano Diretor se concretizem. Surge, assim, uma nova figura na esfera do terceiro setor denominada “Organização Social”.

A partir de então, surge - principalmente entre os juristas - algumas indagações a respeito da própria identidade desse “novo” tipo de organização e a sua natureza jurídica. Seria uma nova figura jurídica? Estariam, as OS, sujeitas ao processo licitatório para a cessão de bens e recursos públicos às entidades qualificadas como tal? Desenvolveriam atividades de serviço público ou atividades privadas e quais as diferenças entre elas e as tradicionais entidades privadas de utilidade pública? Essas questões, algumas já respondidas, são as principais indagações sobre esse “novo” modelo apresentado no PDRAE.

Ainda na fase de discussão da “minuta de anteprojeto de lei”, MODESTO apresenta, inicialmente, uma definição (que ele a denomina de operacional), para as OS: “são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, voltadas para atividades de relevante valor social, que independem de concessão ou permissão do Poder Público, criadas por iniciativa de particulares segundo modelo previsto em lei, reconhecidas, fiscalizadas e fomentadas pelo Estado”.

De fato, pelo texto legal<sup>13</sup>, em vigor desde maio de 1998, “o Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde...”<sup>14</sup>. Para tanto, são requisitos específicos para que essas entidades habilitem-se à qualificação como organização social:

*I - comprovar o registro de seu ato constitutivo.*

*II - haver aprovação, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como organização social, do Ministro ou titular de órgão supervisor ou*

<sup>13</sup> BRASIL, Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. *Dispõe sobre a qualificação de entidades como Organização Social.*

<sup>14</sup> Artigo 1º.

*regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e do Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado.*<sup>15</sup>

Em sentido abrangente, essas organizações representam uma forma de **parceria** do Estado com as instituições privadas de fins públicos. Nesse sentido, as organizações sociais definem-se como entidades do terceiro setor, ou seja, privadas de fins públicos, sem fins lucrativos, constituídas voluntariamente por particulares, auxiliares do Estado na gestão de atividades de relevante interesse coletivo. Dentro dessa perspectiva, MODESTO lembra que *as organizações sociais possuem o mesmo substrato material e formal das tradicionais pessoas jurídicas de utilidade pública*.<sup>16</sup> Sob outro ângulo, representam uma forma de participação popular na gestão administrativa.

As principais características das OSs constam do Quadro 3.2.

Quadro 3.2 - Principais Características das Organizações Sociais

<b>Descentralização para a sociedade</b>	as OS absorverão atividades não exclusivas de Estado atualmente realizadas por órgãos ou entidades da administração pública, que serão gradativamente extintos.
<b>Autonomia administrativa</b>	as OS serão entidades com personalidade jurídica de direito privado, criadas fora do Estado e sem vinculação com a administração pública, para desenvolver atividades nas áreas de ensino, pesquisa, meio-ambiente, cultura e saúde.
<b>Finalidade não-lucrativa</b>	os excedentes financeiros que venham a ser gerados deverão ser obrigatoriamente aplicados no desenvolvimento das atividades das OS.
<b>Fomento pelo Estado</b>	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.
<b>Contrato de Gestão</b>	é o documento que estipula objetivos, metas e indicadores a serem cumpridos pela OS e os recursos que o Estado vai lhe transferir a título de fomento.
<b>Controle social</b>	o conselho de administração das OS deverá contar obrigatoriamente com representantes de entidades da sociedade civil e personalidade de notória capacidade e idoneidade, além de representantes do Estado e associados da própria OS.
<b>Empregados celetistas</b>	o quadro de pessoal será constituído de empregados celetistas contratados diretamente pela instituição, conforme estrutura de cargos e salários definida pela própria OS.
<b>Normas próprias para compras e licitações</b>	a OS poderá licitar com base em regulamento próprio, adaptado às suas características de gestão.

Fonte: MARE. Op.cit., 19.

<sup>15</sup> Este Ministério foi extinto, e suas atribuições passaram a ser de competência do Ministério do Planejamento e Orçamento.

<sup>16</sup> MODESTO, Paulo Eduardo Garrido. Op. cit., p. 31.

As organizações sociais constituem uma inovação institucional, embora não representem uma nova figura jurídica. São pessoas jurídicas estruturadas, sob a forma de **fundação privada** ou **associação sem fins lucrativos**. *Estarão, portanto, fora da Administração Pública, como pessoas jurídicas de direito privado.*<sup>17</sup> A novidade é o fato de sua qualificação, por decreto, como Organização Social - "OS".

### 3.6.2. Organizações Sociais e entidades privadas de utilidade pública

A qualificação jurídica como organização social conferida pelo Poder Público faz incidir sobre as instituições reconhecidas uma série de vantagens, mas também obrigações/responsabilidades. Inicialmente, as entidades qualificadas como organizações sociais são declaradas como de interesse social e utilidade pública, para todos os efeitos legais.<sup>18</sup> Assim, passam a gozar de benefícios especiais, não-extensíveis às demais pessoas jurídicas privadas, mesmo que sem fins lucrativos (imunidades e isenções tributárias, vantagens administrativas diversas, isenção previdenciária, etc.). Diante do exposto, não existe, a rigor, nenhuma pessoa jurídica constituída como organização social. Nas palavra de MODESTO, "ser organização social não se pode traduzir em uma *qualidade inata*, mas em uma *qualidade adquirida*, resultado de uma ato formal de reconhecimento do Poder Público, *facultativo e eventual*..."<sup>19</sup>

Analisando comparativamente as organizações sociais e as entidades privadas de utilidade pública (modelo tradicional), o autor apresenta os seguintes traços comuns às duas entidades:

- a) *a iniciativa privada voluntária na sua criação e na sua constituição;*
- b) *a existência de limites gerais à livre constituição e funcionamento dos órgãos de direção ou gerência como requisito para o exercício de ato posterior de reconhecimento ou qualificação;*
- c) *a afetação a uma finalidade de interesse público ou socialmente relevante;*
- d) *o recebimento de favores especiais, subsídios, isenções e contribuições do Estado;*

<sup>17</sup> MARE. Op. Cit., p. 14.

<sup>18</sup> Art. 11 da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.

<sup>19</sup> Id. Ibid., p. 31.

- e) a submissão a uma vigilância especial e a limitações de ordem administrativa que vão além do simples poder de polícia exercido sobre as demais pessoas privadas;
- f) sujeição ao controle do Tribunal de Contas;
- g) a necessidade de reconhecimento formal por parte do Estado, segundo um procedimento especial regulado em lei;
- h) a destinação legal do patrimônio social a outra entidade de mesma natureza, em caso de extinção da entidade, não sendo permitido seja o patrimônio repartido entre os membros da instituição;
- i) a submissão ao regime jurídico das pessoas de direito privado, com derrogações de direito público.

Por outro lado, os traços diferenciais básicos são os seguintes:

- a) os seus estatutos devem prever e adotar determinado modelo de composição para os seus órgãos de deliberação superior, inclusive prevendo a participação necessária de representantes do Estado, como requisito para permitir o ato posterior de qualificação pelo Poder Público;
- b) o trespasse de bens e recursos públicos nelas está condicionado à assinatura de contratos de gestão com os órgãos competentes da administração pública federal; (sem grifo no original)
- c) o estatuto deve prever, também como um requisito da qualificação, sujeição da entidade à publicação anual no Diário Oficial da União do relatório de execução do acordo ou contrato de gestão, relatório gerencial das atividades desenvolvidas, apoiadas pelo Poder Público, e não apenas do relatório formal da contabilidade da entidade);
- d) o estatuto deve prever, como requisito de qualificação, regras rígidas de reforma das finalidades sociais, bem como regras para a definição impessoal das regras a serem adotadas para a remuneração do pessoal da entidade para o sistema de compras;
- e) o estatuto ainda deve prever que a entidade estará sujeita a controle externo de resultados, periódico e "a posteriori", realizado por comissão de avaliação composta por especialista de notória qualificação, especialmente destinado à verificação do cumprimento do contrato ou acorde de gestão firmado com o Poder Público;
- f) as entidades poderão utilizar bens materiais e recursos humanos de entidades extintas do Estado, desde que a extinção tenha sido realizada por lei específica;
- g) as entidades poderão também absorver atividades e contratos de entidade extintas, também quando autorizados por lei, bem como os seus símbolos designativos, desde que estes seguidos obrigatoriamente do símbolo OS.

Ante as analogias e diferenças entre as entidades privadas de utilidade (modelo tradicional) pública e as organizações sociais, acima apresentadas, pode-se inferir que estas últimas são entidades de utilidade pública qualificadas por maiores restrições e maior acompanhamento e vigilância por parte do Estado, via contrato de gestão. Por outro lado, podem também, receber maiores benefícios do

Estado e vantagens incomuns, não vedados às entidades de utilidade pública tradicionais.

Por fim, as organizações sociais, por todo o exposto, representam um marco, não legal, mas de parceria entre o Poder Público e a sociedade. São, portanto, entes privados que possuem *atuação pública, pública não-estatal, paraestatal, de interesse coletivo, de realização do bem comum*, como parceiras privilegiadas da administração pública, de participação popular consentânea com o princípio fundamental da cidadania, fundamento do Estado Democrático de Direito.

### 3.6.3. O Contrato de gestão como um compromisso de resultados

Reportando-se, novamente, aos traços diferenciais básicos entre as entidades privadas declaradas de utilidade pública (extensivos às demais entidades sem fins lucrativos que recebem subsídios do Estado) e as organizações sociais, não há como negar que essa “inovação institucional” muda, radicalmente, as formas de prestação de contas (*accountability*) dos agentes (no caso, as organizações sociais) ao principal (Estado). O instrumento para controlar essas relações será o **contrato de gestão**. Nesses contratos estarão definidos os recursos de pessoal, materiais e financeiros com os quais poderão contar as organizações sociais, e definirão claramente - qualitativa e quantitativamente - as metas e respectivos indicadores de desempenho: os resultados a serem alcançados, acordados pelas partes.

De fato, o propósito do contrato de gestão é o de contribuir ou reforçar o atingimento de objetivos de políticas públicas, mediante o desenvolvimento de um programa de melhoria da gestão, *com vistas a atingir uma superior qualidade do produto ou serviço prestado ao cidadão*. Nesse sentido, destina-se, principalmente, a:

- *clarificar o foco da instituição, interna e externamente;*

- *oferecer uma base para se proceder à comparação entre o atual desempenho da instituição e o desempenho desejado; definir níveis de responsabilidade e responsabilização; (sem grifo no original)*
- *possibilitar os controles social, por resultados e por comparação com outras instituições.*<sup>20</sup>

É, portanto, no contrato de gestão que estará definida toda a sistemática de acompanhamento e avaliação de resultados e desempenhos da organização social. Por este motivo, e tendo em vista o escopo deste trabalho, analisar-se-á este tema em capítulo específico.

### **3.7. A experiência do Reino Unido na Reforma Administrativa do Estado e a Influência no Modelo Implementado no Brasil**

No Reino Unido<sup>21</sup>, uma das mais antigas e mais bem organizadas administrações públicas do mundo, o tema da reforma administrativa do Estado vem de longa data, porém os objetivos sempre foram praticamente os mesmos: “melhorar o funcionamento do governo, aumentar a eficiência, reduzir custos, eliminar o empreguismo e a corrupção.”<sup>22</sup> A busca pela eficiência, entretanto, ganha novo impulso depois de o governo conservador de Margareth Thatcher ter assumido o poder em 1979<sup>23</sup>. O “serviço público britânico tradicional passou por uma transformação profunda, perdeu os traços burocráticos e adquiriu características gerenciais”<sup>24</sup>.

Em meio à crise econômica daquela época, o governo comandado pela Sra. Thatcher encontrou condições favoráveis à implementação de sucessivas medidas que tiveram por objetivo dar maior flexibilidade ao administrador público,

---

<sup>20</sup> MARE. Op. cit., . 37.

<sup>21</sup> O nome oficial do país é “Reino Unido da Grã Bretanha e Irlanda do Norte”. A Grã-Bretanha é constituída pela Inglaterra, Escócia e País de Gales. Junto à Irlanda do Norte formam o Reino Unido (*United Kingdom*).

<sup>22</sup> JENKINS, Kate. *A Reforma do Serviço Público no Reino Unido*. In Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. 3 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1999, p. 201.

<sup>23</sup> A Primeira Ministra assumiu o governo em 04.05.79 e permaneceu até 18.11.90.

<sup>24</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Estratégia e Estrutura para um Novo Estado*. Revista do Serviço Público. Brasília, Ano 48, Número 1, p. 5, jan/abr. 1997.

responsabilizando-o e avaliando-o por resultados. Neste estudo, tendo em vista o seu escopo, descreve-se sucintamente apenas algumas fases e/ou programas que têm marcado a administração pública nas duas últimas décadas: Unidade de Eficiência (*Efficiency Unit*), *Financial Management Initiative (FMI)* e “Próximos Passos” (*Next Steps*).

A primeira forma inovadora de gestão no serviço público da Grã-Bretanha foi a formação dos “escrutíneos de Rayner” (*Rayners Raiders*), assim denominados por terem sido liderados pelo consultor de empresas Sir Derek Rayner, com o objetivo de racionalizar os gastos e eliminar os desperdícios no serviço público.

Os escrutíneos, pequenos grupos formados por funcionários departamentais e assessorados por um grupo central (“Unidade de Eficiência”), esse por sua vez ligado diretamente ao gabinete do primeiro-ministro e chefiado pelo próprio Rayner, caracterizavam-se pela realização de avaliações departamentais<sup>25</sup>. As avaliações tinham por objetivo responder três perguntas fundamentais para cada processo de trabalho examinado: 1) Para que serve este processo? 2) Quanto ele custa? 3) Quais os resultados esperados? Com a avaliação e o redimensionamento dos processos analisados, buscou-se alcançar uma redução nos custos e uma maior eficiência na prestação dos serviços. Segundo THOMAS<sup>26</sup>, “durante 1980, 39 escrutínios foram identificados como potenciais economizadores de recursos, dos quais 24, quando implementados, significaram economias de 22 milhões de libras por ano.”

Em seguida, o avanço das práticas gerenciais no setor público britânico foi potencializado pela introdução do programa *Financial Management Initiative (FMI)*, lançado em maio de 1982, implementando em toda a administração pública um novo sistema de informações administrativas de cunho gerencial. Este sistema representou a integração de dois sistemas anteriormente aplicados em Departamentos isolados, o MINIS (*Management Information System for Ministers*) e o MAXIS (*Management Accounting System*).

<sup>25</sup> MACEDO, Hernandez Marcelo e ALVES, Andrea Moraes. Reforma Administrativa: O Caso do Reino Unido. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Número 3, p. 63, set./dez. 1997.

<sup>26</sup> Apud MACEDO, Hernandez Marcelo e ALVES, Andrea Moraes. Op. cit., p. 66.



Os “escrutíneos”, a implementação do FMI e os procedimentos orçamentários descentralizados foram as primeiras medidas objetivando à transformação do serviço público britânico de uma administração burocrática em uma administração gerencial<sup>27</sup>. Nesse processo evolutivo, o governo iniciou uma reorganização estrutural do serviço público para que essas reformas iniciais fossem consolidadas e expandidas. Isso foi alcançado com o programa “Próximos Passos” (*Next Steps*). Esse programa foi concebido em 1988, a partir de um relatório, denominado “Relatório Ibbs”, uma iniciativa que, conforme o próprio nome indica, significa continuidade do processo, objetivando incrementar a eficiência no serviço público. Desde então, a reforma passou a fundamentar-se na delegação de autoridade e nos contratos de gestão (*framework documents*), para permitir uma ação eficiente por parte dos gerentes da administração pública. Como resultado desse programa surgiram as Agências Executivas (*Executive Agencies*) e os “QUANGOS”, uma acrossemia para *Quasi autonomous non-governmental organizations*.

As Agências Executivas são unidades do setor público responsáveis pela prestação de serviços. Às agências foram concebidas maior liberdade e flexibilidade gerencial. “São regidas por um contrato de gestão que fixa os seus objetivos, as responsabilidades dos principais atores envolvidos, as modalidades de controle de gestão e inspeção, e suas autonomias e flexibilidades. Esse contrato serve para fixar os princípios gerais de funcionamento das agências, bem como para munir os seus administradores de instrumentos contra as interferências da administração central na gestão dos serviços públicos por elas prestados.”<sup>28</sup>

Os “QUANGOS” são entidades sem fins lucrativos, que não têm servidores públicos em seus quadros. Livres dos controles próprios da administração estatal, mas recebendo recursos incluídos no orçamento público. As universidades e hospitais do *National Health Service* (NHS), que eram estatais, foram transformados em “QUANGOS”.<sup>29</sup> BRESSER PEREIRA<sup>30</sup> compara as Organizações Sociais

<sup>27</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a Cidadania. A Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional*. Brasília: ENAP Editora, 1998, p. 54.

<sup>28</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a Cidadania. A Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional*. Brasília: ENAP Editora, 1998, p. 55.

<sup>29</sup> Id. *Ibid.*, p. 243.

<sup>30</sup> Id. *Ibid.*, p. 252.

brasileiras aos "QUANGOS" britânicos. Nitidamente, o modelo adotado pelo Brasil no que se refere às Organizações Sociais e Agências Executivas tem raízes no modelo britânico.

### **3.8. Críticas e Resistências ao Projeto da Reforma do Aparelho do Estado no Tocante às Organizações Sociais**

Era de se esperar que um projeto de tão grande alcance como o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, em conjunto com outros atos e projetos que o acompanharam, iriam, necessariamente, causar desconforto, romper com interesses consolidados e provocar mudanças profundas em muitos setores, gerando um grande volume de críticas e resistências.

No tocante às Organizações Sociais, e só esse projeto analisa-se doravante, as maiores críticas centram-se no processo de "transformação" de entidades públicas em entidades privadas, sem fins lucrativos. Para o Conselho Nacional de Saúde,

Seria mais lógico e natural que o Governo tomasse a iniciativa de retirar todos os entraves que ele mesmo colocou no funcionamento das autarquias e fundações públicas, e também nos órgãos autônomos, e devolvesse a esses órgãos e entidades a agilidade, flexibilidade e autonomia gerencial que lhes são imanentes e foram sendo restringidas ao longo do tempo, ao invés de criar novo ente jurídico, esdrúxulo, que exigiria mais controle do Estado, gastaria mais recursos do Estado e, eventualmente, traria ao Estado ônus incalculável, uma vez que o poder público não poderia eximir-se da execução de determinado serviço público que uma organização social deixasse de executar.<sup>31</sup>

O próprio coordenador da reforma, BRESSER PEREIRA, admitiria mais tarde não ter havido o engajamento de todos nesse programa, citando o caso das universidades federais:

Quando a proposta das organizações sociais foi lançada, no início de 1995, o Ministério da Educação viu inicialmente de forma positiva a idéia. Entretanto, diante de uma forte reação de vários reitores de universidades federais, que preferiram a crítica ideológica - principalmente a afirmação de que se estava "privatizando" a universidade - em vez do debate, o Ministério da Educação, embora concordando com o diagnóstico e com a necessidade de tornar as universidades mais autônomas e

<sup>31</sup> Conselho Nacional de Saúde. Deliberação da Plenária de 7 e 8 de maio de 1997, p. 5.

responsáveis, resolveu retirar seu apoio ao projeto, argumentando que este era muito genérico, sendo necessário um projeto mais específico para conceder autonomia às universidades.<sup>32</sup>

Outra crítica que merece consideração vem do Partido dos Trabalhadores, através de "Nota" divulgada em 14 de outubro de 1998, assinada pela Assessoria da Bancada:

Esta concepção, ainda que aparentemente consistente e bem-intencionada, deve ser vista com a máxima das cautelas. Calcada num modelo de gestão implementado no Reino Unido a partir de 1986 por Margareth Thatcher, com a criação pelo governo britânico dos "corpos públicos não-departamentais", também chamados de "quangos - quasi autonomous non-governmental organizations", tem esta concepção, atrelada à noção de que as organizações públicas são atavicamente ineficientes, o condão de permitir um acelerado e profundo processo de fragmentação do Estado, e de seus mecanismos de responsabilização, a partir da criação de miríades de instituições que, despidas de forma jurídica pública, se tornam progressivamente avessas ao controle social e permeáveis à apropriação político-fisiológica.<sup>33</sup>

Durante a sessão Plenária da Conferência Nacional de Saúde, realizada em 7 e 8 de maio de 1997, tornou-se pública a posição unânime do Conselho Nacional de Saúde a respeito da proposta de criação, à época, das Organizações Sociais. O documento é longo, fruto de um estudo minucioso que, por fim, resume da seguinte forma a posição do Conselho<sup>34</sup>:

1. É necessária maior flexibilidade na gestão das unidades de saúde;
2. Já existem alternativas legais tais como autarquias, fundações e empresas públicas capazes de permitir essa maior flexibilização sem necessidade de criação de um novo ente jurídico;
3. Há vários aspectos na proposta das OS que são conflitantes com as disposições constitucionais;
4. O processo de qualificação das OS é discricionário, cabendo exclusivamente ao Ministério da Saúde no âmbito da união, a indicação dos grupos que virão a constituir as referidas organizações;
5. A proposta das OS não explicita as formas de relação entre os diferentes segmentos da clientela (SUS, convênio, seguros, etc.), podendo colocar em risco os princípios da universalidade, integralidade e equidade;
6. A proposta das OS não leva em conta a organização do SUS principalmente no que respeita às instâncias de controle social e direção do sistema, visto que, não prevê mecanismos de subordinação aos gestores municipais ou estaduais por parte dessas organizações;
7. Não há garantias que protejam o Estado face à criação da expectativa de direito para os credores dessas organizações em caso de descredenciamento ou insolvência;
8. A transformação de patrimônio público estatal para essas organizações, sem garantias de ressarcimento em caso de descumprimento de cláusulas contratuais, inércia, mal versação etc., constitui grave precedente;
9. Há aspectos principalmente os relativos à gestão de RH, na proposta das OS, que não atendem às necessidades identificadas pelos gestores, criando situações de difícil administração, tais como, a

<sup>32</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a Cidadania. A Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional*. Brasília: ENAP Editora, 1998, p. 245.

<sup>33</sup> Partido dos Trabalhadores. *O Programa de Publicização e as Organizações Sociais*.

<sup>34</sup> Op. cit., p. 9.

possibilidade de ter na mesma unidade funcionários submetidos a diferentes regimes e com diferentes remunerações.

Para MENDES<sup>35</sup>,

O processo de publicização, com a qualificação das OS é válido, desde que reconhecidos e respeitados os limites impostos pela identidade e lógica de funcionamento do Terceiro Setor. A forma de constituição das OS e os mecanismos de regulamentação geram uma dependência em relação ao Estado que é incompatível com o *modus vivendi* das organizações do Terceiro Setor. Essa dependência fará com que as OS estejam mais preocupadas em atender às prioridades do governo, apesar dos cuidados anunciados, porque é o Estado que garante a dinâmica e manutenção institucional das OS.

Complementa ainda o autor, que “o risco, no caso da publicização, é que as decisões sejam orientadas por interesses político-partidários ou sejam uma demonstração do prestígio pessoal de dirigentes governamentais. É uma oportunidade para negar este pressuposto e ser mais seletivo e imparcial.” A forma como as OS são “concebidas” e gerenciadas tornaram-se motivo de preocupação e alvo de muitas críticas, temendo que as mesmas se convertam em mais uma expressão do corporativismo residual do Brasil.

Em termos mais específicos, muitas críticas foram levantadas no tocante à negociação do “contrato de gestão”; autonomia dada ao Poder Executivo de “qualificar” as organizações sociais; autonomia dada ao Conselho de Administração para, inclusive, aprovar regulamento contendo os procedimentos para contratação de obras, serviços, compras, alienações e o plano de cargos, salários e benefícios dos empregados da entidade, etc.

Nesse sentido, impasse pode ocorrer quando houver eventuais irregularidades na gestão de recursos, de descumprimento de cláusulas contratuais ou algo parecido. Pela lei<sup>36</sup>, a OS poderá ser desqualificada como tal, o que importará na “reversão dos bens permitidos e dos valores entregues à utilização da OS” (Art. 16). Entretanto, em função da má gestão da OS e de eventuais débitos, estaria outra instituição interessada em assumi-la? Nesse caso não restaria à União outra alternativa que retomar a gestão da organização, com pessoal próprio, endividada ou mesmo fechá-la com grandes prejuízos para a sociedade.

<sup>35</sup> MENDES, Luiz Carlos Abreu. Estado e Terceiro Setor: Uma análise de Aproximação. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 50, Número 3, p. 89, jul./set. 1999.

<sup>36</sup> Este documento consta do Anexo I.

No que se refere ao contrato de gestão, as maiores críticas vieram do Fórum Permanente das Carreiras e Categorias Típicas de Estado - FÓRUM CTE que editou e divulgou, via *internet*<sup>37</sup>, uma cartilha aos seus membros e à sociedade, visando esclarecer questões essenciais do Plano. O FÓRUM acusa que “a proposta do Governo é de, no entanto, adotar contrato de gestão para fugir dos controles sobre suas entidades, e mais ainda, flexibilizar a gestão nos próprios órgãos da administração direta. Com isso, quer conferir aos gestores poderes amplos para fazerem - com base no contrato de gestão - o que bem entenderem, desde que atinjam os resultados programados.”

Há, por outro lado, obviamente, os defensores desse projeto. O sociólogo Herbert de Souza (o “Betinho”), já falecido, afirmou o seguinte:

Eis aí algo de novo que pode dar certo. Na verdade, essas organizações sociais de caráter público constituem uma espécie de ONG de novo tipo, nascidas do Estado e não da sociedade, com forte apoio estatal e participação da sociedade civil. Poderão somar vantagens dos dois lados e nos liberar dessa armadilha entre o estatal e o privado.<sup>38</sup>

Por fim, enfatiza-se que o processo é, no momento, irreversível, entretanto aquém das expectativas do próprio Governo no que se refere especificamente às organizações sociais. Esperava-se que outras entidades públicas se transformassem em OS, o que até o presente momento não aconteceu. Citam-se os casos da ENAP - Escola Nacional de Administração Pública e o INCA - Instituto Nacional do Câncer. Sobre este último, obteve-se da sua diretoria a seguinte resposta a um e-mail/consulta sobre o processo OS: “O INCA não está mais envolvido com a questão da OS. Após análise da situação oferecida pelo Governo Federal para ser qualificado como OS, o INCA concluiu que, por já dispor de uma fundação de apoio (Fundação Ary Frauzino), nada ganharia em termos de qualidade de gestão. Decidiu-se por modernizar os processos de gestão das duas instituições.”

<sup>37</sup> <http://www.geocities.com/Capitolhill/7799/cartil.htm>

<sup>38</sup> SOUZA, Herbert “Betinho” de. A Caminho do Público e da Democracia. *Folha de São Paulo*. São Paulo, 12 de setembro de 1995.

## 4. O CONTRATO DE GESTÃO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

Apresenta-se como objetivo principal deste capítulo a análise da utilização do contrato de gestão no contexto das Organizações Sociais. Antes disso, busca-se uma definição para contrato de gestão, seus objetivos e cláusulas comuns. Relatam-se, em seguida, algumas experiências nacionais e internacionais sobre o uso do contrato de gestão na administração pública. Aspectos sobre avaliação de desempenhos e de resultados também são discutidos neste capítulo.

### 4.1. Preliminares

*A principal crítica sobre os modelos mais tradicionais de contratos de gestão refere-se aos mecanismos de avaliação de desempenho. O alto grau de arbitrariedade na definição dos pesos atribuídos aos indicadores torna a avaliação passível de questionamentos, especialmente quanto ao seu grau de justiça e correção, desvirtuando o contrato dos seus reais propósitos. (Raul Jungmann)<sup>1</sup>*

No capítulo três descreveu-se a reforma do aparelho administrativo do Estado brasileiro, proposto pelo Executivo em 1995. Viu-se que a implementação das Organizações Sociais (OSs), no âmbito, do Programa Nacional de Publicização (PNP), constituiu-se na estratégia central do Plano Diretor da reforma, objetivando otimizar a execução de serviços não exclusivos do Estado, por entidades privadas (no caso, pelas OSs). Verificou-se também, já na fase de implementação das propostas apresentadas no Plano, que as OSs são um modelo de parceria entre o Estado e a sociedade, onde o Estado financia (fomenta) as atividades publicizáveis e exerce sobre elas um controle estratégico, ou seja, exige resultados necessários

---

<sup>1</sup> Apud LIMA, Iran Siqueira. *Contribuição ao Estudo da Eficácia na Aplicação do Contrato de Gestão nas Empresas Estatais*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998, p. 360.

ao atingimento das políticas públicas. Nesta relação público-privado, o **contrato de gestão** é o principal instrumento regulador das ações das OSs.

Neste capítulo objetiva-se: analisar como foram “negociados” os contratos de gestão entre o Poder Público e as OSs, especificamente no que diz respeito aos indicadores de desempenhos utilizados; comparar esses indicadores entre os contratos já assinados e verificar se os mesmos levam, efetivamente, à eficácia, eficiência e qualidade, quesitos propostos no PNP.

Para poder subsidiar o que se pretende neste capítulo, far-se-á uma rápida incursão em outros aspectos relacionados ao contrato de gestão: aspectos históricos da experiência francesa e brasileira na implementação de contratos de gestão na administração pública, análise de alguns obstáculos à eficácia do contrato de gestão, indicadores de desempenhos adequados para os contratos de gestão, etc.

## 4.2 Definindo Contrato de Gestão

A expressão “Contrato de Gestão” está, normalmente, associada à administração pública. Esse “ferramental”, encontrado na concepção, filosofia e prática dos sistemas de gestão empresariais, nasceu (mas não se estabeleceu) na área privada, no tempo da Gestão por Objetivos<sup>2</sup>. Entretanto, é na administração pública que ele configura uma moderna forma de gerenciamento dos negócios do Estado, ditando as normas de relacionamento entre este e a administração direta ou indireta. O fato de não ter se estabelecido na área privada talvez se explique porque, nessa área, *supomos implícito aquilo que no setor público precisa ser explicitado*.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Esse conceito pode ser encontrado em bibliografias de Peter F. Drucker.

<sup>3</sup> Dorsey, Rocha e Associados. *Sistema de Gestão Empresarial*. In <http://www.dorseyrocha.com/portugue>

Assim, nos domínios da administração pública, Contrato de Gestão sugere, de imediato, uma forma de relacionamento entre o Estado e empresas estatais, objetivando, quase sempre, torná-las mais eficientes, através de uma maior autonomia administrativa, operacional e financeira. De fato, a experiência nacional e internacional têm evidenciado isso. Entretanto, contratos de gestão na administração pública têm objetivos ainda maiores: busca-se não só a eficiência mas também a eficácia do serviço público. O Contrato de Gestão, portanto, apóia a construção de um ambiente de autonomia e responsabilidades, permitindo aos envolvidos direcionar suas ações ao estabelecer com clareza os resultados e fornecendo, através de cláusulas mutuamente definidas, os meios para o exercício da criatividade e liberdade (autonomia) decisorial.

Ser eficaz nesse contexto, significa cumprir a missão, ou seja, “promover o bem estar social que se materializa pelo alcance dos resultados objetivados”<sup>4</sup>. Assim, o contrato de gestão surge como um instrumento para a implementação de ações orientadas ao cumprimento dos planos estabelecidos pelo Estado, os quais devem expressar, necessariamente, os interesses da sociedade.

Segundo LIMA<sup>5</sup>, “Contrato de Gestão é uma forma de relacionamento entre o controlador (governo, acionista, investidor, empregados, fornecedores, consumidores) de uma empresa e a sua administração, expressa por intermédio 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”

Observa-se, pela definição acima, que o contrato de gestão requer o envolvimento das partes contratantes, definição de prazos, estabelecimento de compromissos recíprocos; objetivos (metas); indicadores de desempenho; conseqüências, dentre outras.

---

<sup>4</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 185.

<sup>5</sup> Id. Ibid., p. 39.



Em geral, o contrato de gestão estipula objetivos e metas que devem ser atingidos: as autonomias e recursos concedidos; os direitos e deveres de cada parte; as condicionalidades, ou sejam, as “situações ou cenários que instruíram a expectativa de realização e atingimento dos objetivos e metas e que, se não se concretizarem, extinguem a obrigação de cumprimento do contrato.”<sup>6</sup>

### 4.3. Componentes do Contrato de Gestão

Não é tarefa fácil tentar identificar todos os elementos componentes de um contrato de gestão, tendo em vista que há diversos cenários e peculiaridades para cada caso. Para LIMA<sup>7</sup>, no contexto da administração pública, os seguintes elementos, normalmente, fazem parte de um Contrato de Gestão:

Quadro 4.1 - Componentes do Contrato de Gestão entre Estado e Empresas Estatais

COMPONENTES	DEFINIÇÃO
PROPÓSITO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Síntese de compromissos, obrigações e deveres contratados.</li> <li>• Identificação dos responsáveis, credenciados ou representantes das entidades envolvidas.</li> <li>• Evidenciação dos interesses (institucionais, políticos, sociais, econômicos do Estado).</li> <li>• Especificação das atividades que serão geridas.</li> </ul>
DIRETRIZES OPERACIONAIS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Especificação de diretrizes, propósitos, posturas administrativas, em termos de:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ relacionamentos</li> <li>⇒ planejamento</li> <li>⇒ eficiência</li> <li>⇒ administração geral.</li> </ul> </li> </ul>
RESULTADOS DESEJADOS E PRAZOS (METAS)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultados financeiros/periodo                             <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ Aspectos de mensuração</li> </ul> </li> <li>• Resultados não-financeiros/periodo                             <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ imagem</li> <li>⇒ formação e treinamento funcional</li> <li>⇒ padrões de qualidade</li> </ul> </li> </ul>
ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definição das relações hierárquicas entre entidades, administradores e seus colaboradores (organogramas).</li> <li>• Definição de responsabilidades, remunerações etc.</li> </ul>

<sup>6</sup> RAMOS, Marcelo de Matos. Contratos de gestão: instrumentos de ligação entre os setores do aparelho do Estado. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Número 2, p. 84, mai./ago. 1997.

<sup>7</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 183.

SISTEMA DE ARTICULAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Especificação dos recursos (tecnológicos, financeiros, institucionais etc.) necessários para a consecução dos objetivos, bem como dos responsáveis pelo seu fornecimento.</li> </ul>
SISTEMA DE AVALIAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forma de acompanhamento e julgamento dos resultados do administrador e da entidade.</li> <li>• Desenvolvimento de sistemas de apuração de custos e de resultados, sistemas de informações gerenciais, orçamentos.</li> <li>• Modelo de avaliação de desempenho.</li> <li>• Indicadores de desempenho.</li> <li>• Periodicidade de avaliação.</li> </ul>
SISTEMA DE CONSEQUÊNCIAS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definição de recompensas e punições a serem aplicadas conforme a avaliação de desempenho.</li> </ul>
ORÇAMENTO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Expressão física e econômica dos planos aprovados.</li> <li>• Mensuração dos resultados desejados.</li> <li>• Metas e respectivos prazos.</li> </ul>
FATORES CRÍTICOS E DE SUCESSO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Destaque dos principais problemas e pontos-chave para o sucesso do empreendimento.</li> </ul>

#### 4.4. Algumas Experiências a Nível Internacional e Nacional na Aplicação de Contratos de Gestão

Possivelmente, a primeira manifestação sobre a aplicação de contratos de gestão tenha ocorrido em 1967 na França, quando, naquele ano, a Comissão de Verificação das Empresas Públicas recomenda que se flexibilizem os controles preventivos e preconiza a definição de um quadro de objetivos, acordado entre empresas e governo.<sup>8</sup> Já são mais de 30 anos de experiência naquele país, tendo-se nesse período convivido com diversas modalidades de contrato. Além disso, a experiência da França é considerada como *a mais sólida e rica, da qual se dispõe de material de informação mais farto*<sup>9</sup>. Por esse motivo, são resgatados aqui alguns marcos históricos relativos à experiência da França em “contratualização”.

Em 1969, assinavam-se os primeiros **contratos de programa** entre empresas públicas francesas e o Estado. Esses contratos, em geral, “descreviam objetivos ligados ao equilíbrio orçamentário, produtividade global dos equipamentos

<sup>8</sup> ENAP. O Contrato de Gestão no Serviço Público. *Escola Nacional de Administração Pública*. Brasília: 1993, p. 50.

<sup>9</sup> Id. Ibid., p. 43.

e dos recursos humanos, aumento de recursos próprios, rentabilidade financeira, supressão de certos serviços não-rentáveis e racionalizações diversas.”<sup>10</sup>

A partir de 1978, sob a denominação de **contrato de empresa**, o número de empresas sob contrato se expande. Tais contratos, “definiam inúmeros compromissos (bastante quantificados), detalhavam programas de investimentos, baseavam-se em referências de indicadores de produtividade de gestão de resultado e continham várias hipóteses de execução em função da possível evolução da economia...”<sup>11</sup>

Em 1982, reformula-se o sistema de planejamento na França, introduzindo a figura do **contrato de plano**, universalizando-se o procedimento de contratação para todas as empresas estatais que dependessem de alguma forma do apoio do Estado. Esses contratos buscavam articular a estratégia das empresas à política industrial do país e evitar maiores controles administrativos sobre as empresas recém-estatizadas: BARBOSA<sup>12</sup> cita três características fundamentais nesses contratos: (a) especificar os recursos necessários para investimentos, a estratégia e os objetivos; (b) garantir maior coerência entre as estratégias das empresas e as prioridades governamentais, em matéria de pesquisa, emprego, formação, comércio exterior e sistema industrial; e, (c) programar os compromissos financeiros do Estado, enquanto acionista.

Em 1988, o Ministério da Indústria expediu às empresas por ele tuteladas um novo procedimento de contratação, no chamado **contrato de objetivos**. Esse documento, com prazo de vigência anual, representava um acordo entre o Estado e a empresa, sintetizava os principais pontos estratégicos e financeiros; aplicado apenas a empresas sob concorrência, não prevendo encargos orçamentários para o Estado, nem pagamento de dividendos ao Estado pela empresa.

---

<sup>10</sup> RAMOS, Marcelo de Matos. Op. cit., p. 97.

<sup>11</sup> BARBOSA, Pedro Ribeiro. Gestão de Hospitais Públicos: maior autonomia gerencial, melhor performance organizacional com apoio em contratos de gestão. Revista do Serviço Público. Brasília, Ano 47, V. 120, nº 2, p. 81, mai./ago. 1996.

<sup>12</sup> Id. Ibid., p. 83.

Finalmente, a partir de 1990, surgem os contratos com **centros de responsabilidade**, destinados aos chamados órgãos públicos e não às empresas do Estado, com o objetivo de flexibilizar a gestão do órgão público contratado e, com base nos compromissos assumidos no termo de contrato, melhor prever e acompanhar seus resultados. Esses centros de responsabilidades, sob a denominação de **contrato de serviços**, se “constituem por unidades organizacionais que, por iniciativa própria, realizaram um processo interno de modernização gerencial, desenvolveram programas de trabalho e sistema de avaliação de desempenho.”<sup>13</sup>

Na França, dos primeiros contratos (contrato de programas) até a lógica dos contratos com centros de responsabilidade (contrato de serviços), o objetivo sempre foi um só: conferir maior eficiência e qualidade à administração pública, conferindo maior autonomia às empresas estatais ou a níveis de governo, valorizando, ao mesmo tempo, procedimentos relacionados ao acompanhamento e avaliação dos resultados. A ENAP<sup>14</sup> sintetiza da seguinte forma as transformações ocorridas na administração pública francesa:

“...de uma administração centrada em seu próprio funcionamento, para uma administração voltada para sua missão e, portanto, para os usuários; de uma administração de procedimentos e de obediência passiva, para uma administração de responsabilidades; de uma administração vertical, para uma administração transversal, que funciona em rede, com relações complementares do tipo clientes-fornecedores; de **uma administração de despesas, para uma administração de resultados**” (sem grifo no original)

Além da França, há registro de outros países que também usaram desse “expediente”, objetivando viabilizar a manutenção da presença do Estado na economia ou, então, buscando fortalecer o fornecimento de serviços públicos ao setor privado, através de parcerias público-privado. Cita-se os seguintes exemplos: Senegal, Marrocos, China, Nigéria, Tunísia, Madagascar, Congo, Zâmbia,

<sup>13</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 268.

<sup>14</sup> ENAP. Op. cit., p.50.

Argentina, México e Grã-Bretanha. Com relação a este último país, ABRUCIO<sup>15</sup> caracteriza o movimento pela “contratualização”, como um modelo em três dimensões:

- a) *a extensão das relações contratuais no fornecimento de serviços públicos entre o setor público, o setor privado e o voluntário/não lucrativo, criando uma nova estrutura de pluralismo institucional, contraposta ao antigo modelo de monopólio estatal;*
- b) *extensão das relações contratuais para dentro do setor público, envolvendo descentralização, delegação e mecanismo de quasi market;*
- c) *desenvolvimento de contratos de qualidade entre os provedores de serviços e consumidores/clientes;*

Em termos de experiência brasileira, o contrato de gestão começou a ser utilizado em 1991. Os contratos de gestão nas empresas estatais federais foram estabelecidos pelo Decreto nº 137, de 27/05/91, que instituiu o Programa de Gestão das Empresas Estatais - PGE. No âmbito desse programa, as empresas estatais passam a poder submeter à Coordenação das Empresas Estatais propostas de contratos de gestão, nos quais a União e a empresa estabelecem obrigações mútuas relativas aos objetivos da empresa e aos compromissos da administração federal para a consecução desses objetivos. Antes do advento do Decreto citado, LIMA<sup>16</sup> lembra que o Ministério de Minas e Energia (MME) já tinha compromissos de gestão denominados “Convênios de Desempenho” com oito empresas.

A construção do contrato de gestão com base no Decreto nº 137, deve obedecer a conteúdos mínimos, dentre os quais destacamos:

“Objetivos, metas e indicadores de desempenho; a determinação dos objetivos a serem alcançados durante a vigência do contrato, referentes a pessoal, produtividade, rentabilidade, reestruturação operacional, organizacional, etc.; metas e prazos por objetivos definidos, em geral por um ano de vigência, além dos mecanismos para

<sup>15</sup> Apud, RAMOS, Marcelo de Matos, Op. cit., p. 85.

<sup>16</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 213.

definição das metas futuras. Os indicadores de desempenho definidos para aferir os objetivos e metas assumidos compõem o sistema de avaliação de desempenho.”<sup>17</sup>

No plano federal, a Companhia Vale do Rio doce - CVRD assinou com o governo o seu primeiro contrato de gestão em 1992; a Petrobrás o fez em 1994. No caso da CVRD, foram compromissadas 36 metas, quando do contrato 92/93, distribuídas nas seguintes áreas: operacionais, comerciais, recursos humanos e administrativa-governamental.

A experiência de contratos de gestão em São Paulo vêm desde o final da gestão do governador Franco Montoro, em 1986, de quando datam os estudos pilotos para avaliação de desempenho nas empresas estatais paulistas. Os primeiros contratos foram celebrados a partir de 1991, com todas as 25 empresas públicas<sup>18</sup>.

### **O caso da Associação das Pioneiras Sociais (APS)<sup>19</sup>**

A Associação das Pioneiras Sociais (APS) - entidade de serviço social autônomo, de direito privado e sem fins lucrativos - é a Instituição gestora da Rede SARAHA de Hospitais do Aparelho Locomotor. Criada pela Lei nº 8.246, de 22 de outubro de 1991, a APS tem como objetivo retornar o imposto pago por qualquer cidadão prestando-lhe assistência médica qualificada e gratuita, formando e qualificando profissionais de saúde, desenvolvendo pesquisa científica e gerando tecnologia. O caráter autônomo da gestão desse serviço público de saúde faz da APS a primeira Instituição pública não estatal brasileira.

A Associação das Pioneiras Sociais administra a Rede SARAHA por meio de um Contrato de Gestão, firmado em 1991 com a União Federal. O Contrato de Gestão conferiu à APS a possibilidade de gerir os recursos repassados pela União, oferecendo a todas as camadas da população assistência médica gratuita e de qualidade. O Contrato de Gestão explicita os objetivos, as metas e os prazos a serem cumpridos pela APS. Os princípios

<sup>17</sup> ENAP. Subsídios para uma Reforma do Estado - Contratos de Gestão. Escola Nacional de Administração Pública. Brasília, Volume IV, p. 13, dez. 1994.

<sup>18</sup> BARBOSA, Pedro Ribeiro. Op. cit., p. 87.

<sup>19</sup> Informações obtidas da HOME-PAGE “<http://www.sarah.br>”

administrativos para alcançar esses propósitos estão regulamentados em manuais internos. O programa de trabalho plurianual da APS tem os seguintes objetivos gerais:

- prestar serviço médico público e qualificado na área da medicina do aparelho locomotor;
- formar recursos humanos e promover a produção de conhecimento científico;
- gerar informações nas áreas de epidemiologia, gestão hospitalar, controle de qualidade e de custos dos serviços prestados;
- exercer ação educacional e preventiva visando à redução das causas das principais patologias atendidas pela Rede;
- construir e implantar novas unidades hospitalares, expandindo o modelo gerencial e os serviços da Rede para outras regiões do país; e
- desenvolver tecnologia nas áreas de construção hospitalar, de equipamentos hospitalares e de reabilitação.

Na medida em que define claramente os objetivos a serem atingidos em determinado período de tempo, o Contrato de Gestão fornece ao Estado os instrumentos de aferição dos resultados e de comprovação da competência da Instituição. O controle é feito pelo Tribunal de Contas da União, com ênfase na avaliação dos resultados finais dos investimentos garantidos por recursos públicos. Os recursos financeiros que mantêm todas as unidades da Rede SARAHA provêm exclusivamente do Orçamento da União, em rubrica específica para manutenção do Contrato de Gestão. A Rede SARAHA não recebe recursos advindos do número e da complexidade dos serviços prestados, à semelhança do que ocorre com instituições de saúde subordinadas ao SUS.

O “contrato APS” tem, portanto, características muito particulares, primeiramente por tratar-se de uma entidade sem fins lucrativos, de direito privado, cujo patrimônio pertence à união, cabendo à APS apenas a administração dos bens imóveis. Em segundo lugar, a APS participa no orçamento da União e presta contas do uso das dotações recebidas ao Tribunal de Contas da União (TCU), além de seguir um manual de licitações, apesar da natureza jurídica.

A APS encontra-se, portanto, fora das amarras da administração pública, com maior autonomia gerencial, condição que poderá, segundo LIMA<sup>20</sup>, *se refletir num bom desempenho de gestão*. Por outro lado, o autor alerta para o seguinte:

“...as características do campo de atuação da Associação (APS) dificultam conceituar e mensurar sua produção e indicadores econômicos e financeiros, embora possa receber recursos de outras fontes. Portanto, deve apresentar grandes dificuldades técnicas para pautar seu controle, respaldado por resultados mensuráveis, sejam eles quantitativos, qualitativos ou financeiros. Isso não invalida nem desqualifica a experiência, até pelo contrário, impõe desafios técnicos importantes que poderão no futuro contribuir para a administração pública, caso o contrato não seja percebido apenas como a compra de serviços e sim com a construção de novas relações de controle.”

No âmbito federal, outro caso peculiar é a aplicação do contrato de gestão às Organizações Sociais (OSs). Instituídas em 1997, a partir do PDRAE, as organizações qualificadas como “sociais” passam a receber recursos orçamentários da União com o objetivo de contribuir ou reforçar o atingimento de objetivos de políticas públicas. Nesse relacionamento público-privado, o contrato de gestão é o mais importante instrumento de acompanhamento e avaliação de desempenhos e resultados. Este assunto, por fazer parte do escopo deste trabalho, será tratado com maior profundidade em tópico específico a seguir.

#### **4.5. Implementação do Contrato de Gestão nas Organizações Sociais (OSs)**

##### **4.5.1. Aspectos preliminares**

O Brasil passou a conviver, a partir de 1997, com um novo modelo institucional na área das organizações sem fins lucrativos, a saber: as Organizações Sociais ou, simplificada, OSs.

---

<sup>20</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 193.



Conforme já enfatizado em capítulos anteriores, a implementação das OSs, no âmbito do Programa Nacional de Publicização (PNP), tem como objetivo principal permitir a publicização de serviços não-exclusivos do Estado. Corresponde ao setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. “Trata-se de uma forma de propriedade pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público.”<sup>21</sup> Essa estratégia do Estado visa aumentar a eficiência e a qualidade dos serviços, atendendo melhor o “cidadão-cliente” a um custo menor.

Qualificada como OS, a entidade estará habilitada a receber recursos financeiros e a administrar bens e equipamentos do Estado. Em contrapartida, terá que assinar um **contrato de gestão**, por meio do qual serão acordados metas de desempenho que assegurem a qualidade e a efetividade dos serviços prestados ao público. Assim, segundo o MARE, “o Estado não deixará de controlar a aplicação dos recursos que estará transferindo a essas instituições, mas o fará por meio de um instrumento inovador e eficaz: o controle por resultados, estabelecidos em contrato.”<sup>22</sup>

Trata-se, portanto, de um “novo modelo” de contrato de gestão, sob medida para atender as OSs. Estas com características<sup>23</sup> totalmente diferenciadas das empresas estatais mas que, em certos aspectos se assemelham à Associação das Pioneiras Sociais, especialmente no que se refere à finalidade não lucrativa.

#### 4.5.2. O Contrato de gestão como um compromisso de resultados

No âmbito das OSs<sup>24</sup>, contrato de gestão “é um compromisso institucional, firmado entre o Estado, por intermédio de seus ministérios, e uma entidade pública

---

<sup>21</sup> MARE. Op. cit. p. 11.

<sup>22</sup> Id. Ibid., p. 15.

<sup>23</sup> Essas características foram contempladas no capítulo 3.

<sup>24</sup> MARE. Op. cit., p. 36.

estatal, a ser qualificada como Agência Executiva, ou uma entidade não-estatal, qualificada como Organização Social.” Seu propósito básico é “contribuir ou reforçar o atingimento de objetivos de políticas públicas, mediante o desenvolvimento de um programa de melhoria de gestão, com vistas a atingir uma superior qualidade do produto ou serviço prestado ao cidadão. Um contrato de gestão especifica metas (e respectivos indicadores), obrigações, responsabilidades, recursos, condicionantes, mecanismos de avaliação e penalidades.”

Para o Poder Público contratante, o contrato de gestão é **um instrumento de implementação, supervisão e avaliação de políticas públicas**, de forma descentralizada, racionalizada e automatizada, na medida em que vincula recursos ao atingimento de finalidades públicas. Por outro lado, o contrato de gestão se coloca, no âmbito interno das OSs, como um **instrumento de gestão estratégica**, na medida em que direciona a ação da organização, bem como melhoria da gestão, aos cidadãos/clientes beneficiários das políticas públicas. Além de auxiliar na definição e obrigações recíprocas, LIMA<sup>25</sup> lembra, apropriadamente, que o contrato de gestão *imprime também uma maior transparência tanto das ações do Governo quanto de suas empresas, caracterizando-se como um instrumento de comunicação com a sociedade*. Sob essa ótica, e em se tratando das OSs, especificamente, a comunicação com a sociedade é fator determinante de sucesso na aplicação dos recursos oriundos do poder público, já que ela (sociedade) é a maior beneficiária.

De acordo com a Lei das OSs<sup>26</sup> (ANEXO I), entende-se por contrato de gestão “o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas a formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1º”. As áreas citadas nesse artigo são as seguintes: *ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde*.

<sup>25</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 186.

<sup>26</sup> Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.

### 4.5.3. Conteúdo básico do contrato de gestão

Pela Lei das OSs, Art. 7º, “na elaboração do contrato de gestão, devem ser observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e, também, os seguintes preceitos:

I - especificação do programa de trabalho proposto pela organização social, a estipulação das metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução, bem como previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade; (sem grifo no original)

II - a estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais no exercício de suas funções.”

O Quadro 4.2 a seguir, apresenta os principais componentes de um Contrato de Gestão no âmbito das OSs.

Quadro 4.2 - Componentes do Contrato de Gestão no Âmbito das Organizações Sociais

COMPONENTES	DEFINIÇÃO
<b>DISPOSIÇÃO ESTRATÉGICAS</b>	objetivos da política pública à qual se refere, missão, objetivos estratégicos e metas institucionais com seus respectivos planos de ação;
<b>INDICADORES DE DESEMPENHO</b>	forma de representação quantificável, e também de natureza qualitativa, para mensuração do atingimento das metas propostas, tendo como base um determinado padrão de excelência, adotado ou convencionado, para julgamento da adequação do nível de realização de cada meta programada, considerando o horizonte de tempo da avaliação;
<b>DEFINIÇÃO DE MEIOS</b>	recursos (orçamentários, patrimônio, pessoal etc.) níveis de autonomia, flexibilidades;
<b>SISTEMÁTICA DE AVALIAÇÃO</b>	tri ou quarimestralmente o ministério supervisor e a instituição deverão programar reuniões de acompanhamento e avaliação, para a verificação objetiva do grau de atingimento das metas, com base nos seus indicadores. Os resultados alcançados deverão ser objeto de análise, pelo ministério superior, que norteará as correções necessárias de rumo, para possibilitar a plena eficácia do instrumento. Durante esse acompanhamento, é importante a avaliação da eficácia de seus indicadores, podendo, em comum acordo com o ministério supervisor, alterá-los por meio de aditivos ao contrato, caso se mostrem inadequados à aferição que pretende realizar. Os relatórios parciais e final deverão ser encaminhados ao ministério supervisor, para parecer técnico, o qual será encaminhado ao MARE.

Fonte: Cadernos MARE da Reforma do Estado. Op. cit., p. 37-38.

Por outro lado, constituem-se como cláusulas mínimas do Contrato de Gestão firmado entre o Poder Público e as Organizações Sociais:

COMPONENTES	DEFINIÇÃO
<b>Objeto</b>	é a pactuação de resultados entre uma parte contratante, o poder Público e outra parte contratada, seja instituição estatal ou não-estatal.
<b>Objetivos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• fortalecer a supervisão e os controles ministeriais sobre os resultados das políticas públicas sob sua responsabilidade;</li> <li>• melhorar o processo de gestão da instituição contratada;</li> <li>• promover o controle social sobre os resultados esperados e dar-lhes publicidade.</li> </ul>
<b>Metas</b>	enumeração das metas pactuadas (finais e intermediárias), com seus respectivos indicadores de efetividade, eficácia e eficiência.
<b>Obrigações da Contratada</b>	deve conter as ações que garantam o desenvolvimento institucional contínuo da entidade contratada, relativas à orientação estratégica, à capacitação de pessoas.
<b>Obrigações dos Ministérios Supervisor e Inventariantes</b>	deve conter os meios necessários à execução do contrato de gestão a serem providos pelos ministérios supervisor e intervenientes, relativos a recursos (financeiros, pessoal, patrimônio etc.) e à autonomia de gestão (de pessoal, logística e orçamentário-financeira).
<b>Valor</b>	deve estabelecer o valor a ser alocado durante a vigência.
<b>Acompanhamento e Avaliação de Resultados</b>	dispõe sobre a sistemática de acompanhamento definida relativamente tipos e periodicidade dos relatórios, níveis de cumprimento de metas, auditorias e orientações para revisão e correções de metas e condições.
<b>Suspensão</b>	dispõe sobre as condições para suspensão, pelo período necessário à melhor adequação ao seu objetivo, caso se verifiquem mudanças substanciais ao contexto, impossibilitando o alcance das metas.
<b>Vigência e Renovação</b>	A vigência é de um ano, podendo ser estendida por período a ser determinado pelas partes.
<b>Publicidade e Controle Social</b>	dispõe sobre a obrigatoriedade, pelo ministério supervisor, de publicação no Diário Oficial da União e em outros meios físicos e eletrônicos, do contrato de gestão, dos relatórios parciais e finais e dos termos aditivos.
<b>Rescisão</b>	dispõe sobre as situações sob as quais o contrato poderá ser rescindido a qualquer tempo, relativas ao descumprimento injustificado pela instituição de compromissos firmados, ou acordado entre as partes ou, ainda, à prática de irregularidades por parte de dirigentes da instituição. A proposta de rescisão deve ser acompanhada de justificativa.
<b>Desqualificação &amp; Penalidades</b>	no caso de rescisão do contrato, a instituição será desqualificada por iniciativa do ministério supervisor à Presidência da República, mediante decreto, e os seus dirigentes sujeitar-se-ão, em conjunto ou isoladamente, ao afastamento da função e ou às penalidades previstas na legislação pertinente.

Fonte: Cadernos MARE da Reforma do Estado. Op. cit., p. 39-40.

#### 4.6. Acompanhamento e Avaliação do Contrato de Gestão

Essa fase é, indubitavelmente, a mais relevante no período de vigência do contrato de gestão. Dela depende o atingimento da sua plena eficácia, tornando-se um efetivo instrumento de implementação de políticas públicas e um efetivo instrumento de gestão estratégica para a entidade contratada. O que se apresenta a seguir, relacionado ao acompanhamento e avaliação do contrato de gestão, é uma síntese dos estudos preparados pelo MARE<sup>27</sup>.

O ciclo de avaliação do contrato de gestão envolve as seguintes ações: (I) geração de relatórios; (II) avaliação institucional; e, (III) auditorias.

Inicialmente, a função dos relatórios é prover o Poder Público e a OS de informações acerca do grau de atingimento das metas pactuadas, conforme indicadores definidos e de acordo com a sistemática de avaliação traçada no contrato. Por outro lado, além da prestação de contas, esses relatórios devem conter informações que sejam úteis para a tomada de decisões, com vistas à eliminação de fatores que tenham sido identificados como constrangedores de um melhor desempenho da OS, sempre com o foco no atendimento às diretrizes governamentais e às demandas dos usuários/clientes.

A avaliação institucional se fará com base nos relatórios apresentados, mediante confronto das informações constantes do relatório com as metas definidas no contrato de gestão. A auditoria, por outro lado, se restringe, basicamente, à verificação dos resultados pactuados e à utilização de recursos públicos.

---

<sup>27</sup>Id. *Ibid.*, p. 36 e seguintes.

## 4.7. Modelos de Avaliação de Desempenho

### 4.7.1. Considerações preliminares

Um dos componentes mais importantes na elaboração do contrato de gestão entre o Poder Público e a entidade diz respeito aos critérios que serão utilizados para avaliar o desempenho institucional. Avaliar um desempenho, segundo PEREIRA<sup>28</sup>, significa *julgá-lo ou atribuir-lhe um conceito diante de expectativas preestabelecidas*. Nesse sentido, a avaliação é a comparação entre os resultados alcançados com o desempenho pretendido (preestabelecido).

No contexto das organizações sociais, os dados decorrentes da avaliação de desempenho devem ser usados para identificar, entre outras coisas, as seguintes características<sup>29</sup>:

- *se as demandas dos cidadãos e usuários e dos formuladores de política estão sendo atendidas e com que grau de sucesso;*
- *as áreas onde a instituição está alcançando sucesso e onde precisa melhorar; (grifo nosso)*
- *as necessidades de revisão de normas, processos produtivos e de metas;*
- *os impedimentos legais e normativos para um bom desempenho, de forma que se possa informar aos Poderes Executivo e Legislativo a necessidade de efetuar mudanças.*

Nota-se, na descrição das características acima, que avaliar um desempenho assume funções ainda maiores, extrapolando a idéia simplista de “julgamento” de um desempenho, incorporando requisitos de gestão, tanto na fase de planejamento quanto nas fases de execução e controle.

No contexto empresarial, apesar de possuir características diferentes em relação às organizações sociais<sup>30</sup>, a avaliação de desempenho também faz parte de

<sup>28</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. *Avaliação de Resultados e Desempenhos*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 189.

<sup>29</sup> MARE. Op. Cit. p. 31.

<sup>30</sup> Esse assunto foi contemplado no capítulo dois deste estudo.

um processo onde se busca a eficácia e eficiência. PEREIRA<sup>31</sup> identifica os seguintes elementos relacionados à avaliação de desempenho na empresa:

- *o aspecto da quantificação ou mensuração do desempenho “econômico-financeiro”;*
- *a necessidade de ‘bases concretas’ para avaliação dos possíveis desvios entre um desempenho observado e um ideal ou desejado;*
- *a emissão de um ‘parecer’ pelos administradores, decorrente da avaliação desses desvios;*
- *o propósito desse ‘parecer’ é o de orientar a execução do desempenho à situação desejada, que entendemos como uma tomada de decisões corretivas visando à obtenção da situação desejada; e*
- *estreita relação entre: avaliação de desempenho, processo decisório e controle.*

Pelos elementos apontados, a implementação de um sistema avaliação de desempenho não tem outro propósito senão o de buscar a eficácia empresarial, neste contexto entendido como a competência em obter continuidade em um ambiente dinâmico e de cumprir com a sua missão. Nesse sentido, não resta dúvida inexistirem quaisquer diferenças entre o processo de avaliação de desempenho das empresas e das organizações sociais.

Temos, assim, no contexto das organizações sociais, de um lado o Poder Público, objetivando implementar políticas sociais e, de outro, as organizações da sociedade civil executando atividades sociais. No contexto empresarial, os gestores são os executores das políticas definidas pelos “donos do capital” (investidores em geral), a quem se deve prestar contas. Há, então, certa analogia nessa relação de “accountability” entre esses dois ambientes (não empresarial e empresarial). Por essa razão, apresentam-se, a seguir, algumas proposições sobre avaliação de desempenhos contempladas na literatura contábil, inicialmente voltados para o contexto empresarial mas que, podem ser, também, perfeitamente aplicados às organizações sociais.

---

<sup>31</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. Op. cit., p. 192.

## 4.7.2. Avaliação de desempenho no âmbito das Organizações Sociais

### 4.7.2.1. Considerações preliminares

No âmbito das organizações sociais (OSs), embora já se tenha passado mais de dois anos da edição da primeira Medida Provisória<sup>32</sup> que trata desse expediente, o número de organizações sociais qualificadas como tal, em nível federal, resume-se a apenas duas: Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto - ACERP e a Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron - ABTLus. Essas associações sucederam, respectivamente, a Fundação Roquette Pinto e o Laboratório Nacional de Luz Síncrotron. A nível estadual, tem-se exemplos nos Estados da Bahia e Pará e, a nível municipal, cita-se a Prefeitura de Curitiba.

Pela Lei Federal<sup>33</sup> que dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, no contrato de gestão devem ser observados os seguintes preceitos, dentre outros (Art. 7º): *1 - especificação do programa de trabalho proposto pela organização social, a estipulação das metas a serem seguidas e os respectivos prazos de execução, bem como previsão expressa dos **critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade** (sem grifo no original). O contrato de gestão é, portanto, o instrumento mais importante nessa relação de “accountability” uma vez que o desempenho institucional dependerá das metas acordadas nesse documento.*

### 4.7.2.2. Indicadores utilizados para avaliar desempenhos nas Organizações Sociais

Os indicadores de desempenho, na visão do MARE, *servem para medir o grau de atingimento de um objetivo ou de uma meta e, portanto, devem ser expressos em unidades de medida que sejam as mais significativas para aqueles que vão utilizá-los, seja para fins de avaliação ou para subsidiar a tomada de decisão com base nas informações por eles geradas. Assim, as metas*

<sup>32</sup> MP 1.591, de 09 de outubro de 1997.

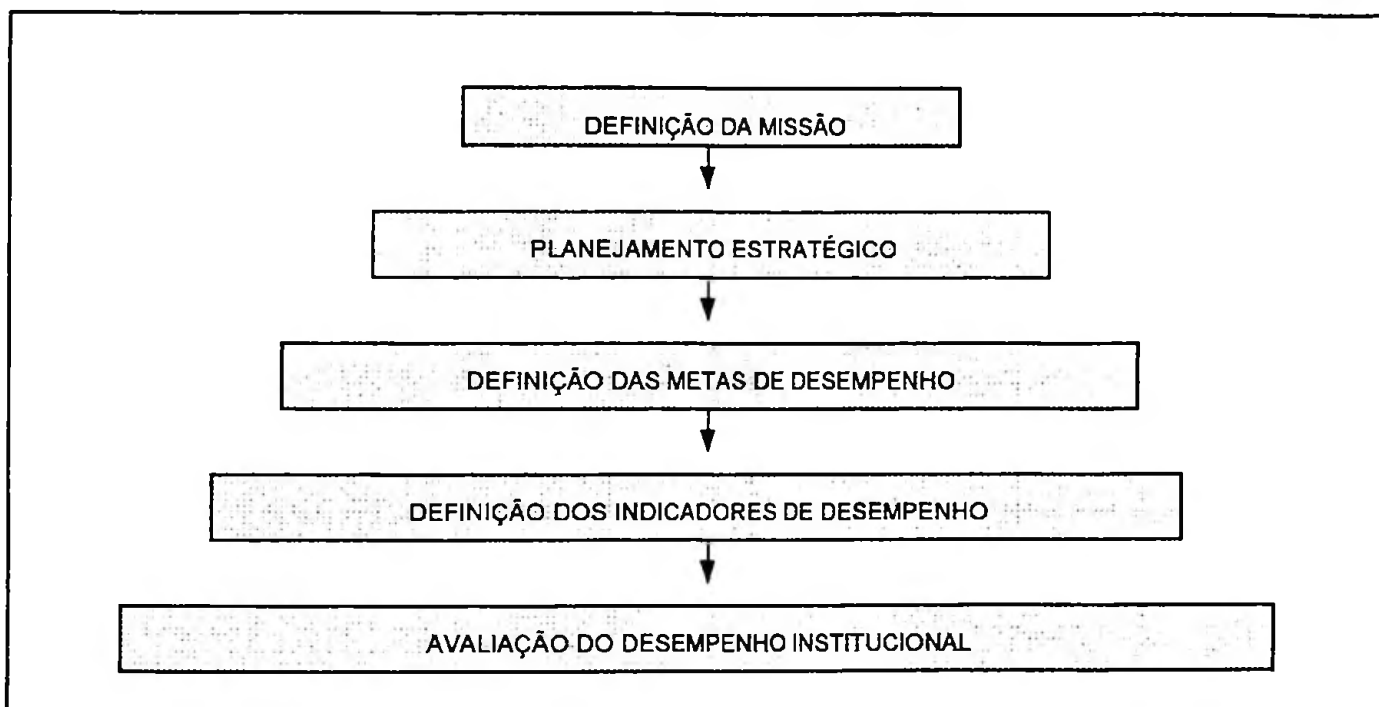
<sup>33</sup> Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.



**estabelecidas é que definirão a natureza dos indicadores de desempenho.** (grifo nosso).

Pela proposta do MARE, em termos de gerenciamento do processo das ações de implantação e avaliação dos indicadores de desempenho de uma OS, ficam evidentes as seguintes fases (Figura 4.1):

Figura 4.1 - Fases do Processo de Implantação e Acompanhamento dos Indicadores de Desempenho



A missão é a declaração da razão de ser da instituição: *o que ela faz e para que o faz*. Conhecida a missão da instituição, é preciso, segundo o MARE, *identificar quais são seus macroprocessos, ou seja, os grandes conjuntos de atividades-fim, por meio das quais a organização realiza sua missão*.

Na fase seguinte (planejamento estratégico) são identificados, a partir da análise do ambiente interno e externo, *os fatores críticos de sucesso e definição de prioridades estratégicas*.

As metas de desempenho são *ações mais concretas e objetivas, necessárias ao atingimento dos objetivos estratégicos e que vão constituir a matéria-prima da avaliação (e mensuração) do desempenho institucional*.

Um indicador de desempenho, segundo o MARE,<sup>34</sup> *é composto de um número ou percentual que indica a magnitude (quanto) e de uma unidade de medida que dá ao número ou percentual um significado (o que)*. Uma avaliação de desempenho deve ter indicadores que meçam, entre outras coisas:

- **Eficácia:** *em que grau o produto/serviço atende aos padrões estabelecidos, consideradas as demandas de usuários e clientes.*
- **Eficiência:** *em que grau o produto/serviço está sendo produzido a um custo mínimo.*
- **Qualidade:** *em que grau o produto ou serviço é adequado ao uso pelo cidadão/usuário.*

A avaliação corresponde à comparação dos resultados alcançados (descritos pelos indicadores de desempenho) com o desempenho pretendido; deve servir para que se analisem as causas e os efeitos dos desvios entre o programado e o realizado, para que se procedam ações corretivas necessárias.

Pela já citada Lei das OSs, cabe privativamente ao Conselho de Administração, *aprovar a proposta de contrato de gestão da entidade* (Art. 4º, item II). É o Conselho, portanto, quem negociará com a entidade supervisora (Poder Público) a proposta de contrato de gestão por ele aprovada. Salienta-se que, nos termos da Lei, o Conselho de Administração da OS deverá ser composto *de membros natos do Poder Público, de membros natos representantes de entidades da sociedade civil, de membros eleitos dentre os membros ou os associados (no caso de associação civil), de pessoas de notória capacidade profissional e reconhecida idoneidade moral e de membros indicados ou eleitos na forma estabelecida pelo estatuto* (Art. 3º).

Pelo exposto, não há, portanto, um modelo previamente definido de avaliação de desempenho para as OSs. É na fase de negociação do contrato de gestão que serão definidos, principalmente, os objetivos e as metas da OS, os indicadores de

---

<sup>34</sup> MARE. Op. cit., p. 27 ss.

desempenho e os recursos orçamentários que serão transferidos para a entidade, necessários ao cumprimento do contrato.

Entende-se que essa "liberdade" no processo de negociação do contrato de gestão, inclusive no que diz respeito aos indicadores de desempenho, é altamente positiva, considerando que há uma infinidade de aspectos muito particulares em cada tipo de OS. Por outro lado, essa flexibilidade poderá fazer com que a entidade com maior força de "barganha" consiga negociar privilégios, sem a devida vinculação com parâmetros consistentes de desempenho, comprometendo assim as políticas sociais fomentadas pelo Poder Público.

A experiência de contrato de gestão com as primeiras OSs, cuja análise será efetuada adiante, evidencia que os indicadores de desempenho contemplam tanto aspectos quantitativos quanto aspectos qualitativos, tratando-se, assim, de um sistema híbrido. Entretanto, questiona-se nesse momento, o grau de eficácia dos indicadores negociados entre o Poder Público e as primeiras organizações sociais, via contratos de gestão. Esses indicadores medem, efetivamente, a eficácia da organização social? Saliencia-se que neste estudo, tendo em vista as delimitações do mesmo, apenas os indicadores econômicos e financeiros serão objetos de análise.

#### **4.7.2.3. Indicadores de desempenho utilizados pelas primeiras OSs**

##### **(a) O caso da Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto - ACERP**

No caso da ACERP,<sup>35</sup> as "metas e indicadores" pactuadas no contrato de gestão, estão divididas em: I - Econômico-Financeiras; II - Produção; e III - Desenvolvimento Institucional. Essas metas e os respectivos indicadores estão sumariadas no Quadro 4.3.

---

<sup>35</sup> Contrato de Gestão firmado entre a União e a ACERP em 16 de janeiro de 1998, com valor previsto para o biênio 98/99 na ordem de R\$ 33.577.074,00.

Quadro 4.3 - Metas e Indicadores de Desempenho da ACERP

DESCRIÇÃO DAS METAS			PESO
(1)	(2)	(3)	(4)
I	1. Auto sustentação financeira	• aumentar a proporção de recursos próprios	3
	2. Liquidez	• manutenção do índice de liquidez seca igual a 1,0	2
	3. Rentabilidade	• manutenção de índice de rentabilidade superior a 10,0%	1
II	1. Participação no segmento	• aumentar a participação (tabela progressiva em percentuais)	3
	2. Satisfação de clientes	• aumentar a quantidade de avaliações satisfatórias (tabela progressiva em percentuais)	3
	3. Adesão de emissoras	• aumentar a participação na programação (tabela progressiva em percentuais)	3
	4. Qualidade técnica/falha técnica	• reduzir o número de ocorrências por defeitos técnicos (tabela progressiva em percentuais de redução de ocorrências)	2
	5. Qualidade técnica/erro operacional	• reduzir o número de ocorrências por erros operacionais (tabela progressiva em percentuais de redução de ocorrências)	2
	6. Receita própria/quantidade de funcionários próprios	• reduzir a proporção entre receita própria e funcionários (tabela progressiva em percentuais - relação receita própria/funcionários)	2
III	1. Realinhamento estratégico....	• metas qualitativas	3
	2. Treinamento e qualificação...	• 20% dos servidores (atividades-fins) em 24 meses	3
	3. Manutenção ou atualização tecnológica	• limitado a 15% do orçamento...	3
	4. Implantação de sistema de informações gerenciais	• metas qualitativas de implantação e manutenção de um SIG (mensuração dos custos dos produtos e áreas de atuação, para avaliação de resultados e desempenhos)	3

Calcula-se avaliação de desempenho geral da ACERP da seguinte forma:

(I) Definição dos indicadores (coluna 2 do quadro 4.4);

(II) atribuição de notas de 0 (zero) a 10 (dez), conforme relação entre o resultado observado e a meta acordada, segundo a seguinte escala:

Resultado Observado	96% ou mais	91% a 95%	81% a 90%	71% a 80%	61% a 70%	60% ou menos
Nota Atribuída	10	8	6	4	2	zero

(III) O resultado da multiplicação do peso (coluna 4 do Quadro 4.4) pela nota corresponderá ao total de pontos atribuídos a cada indicador;

(IV) O somatório dos pontos dividido pelo somatório dos pesos corresponderá à pontuação média global da instituição

(V) A pontuação global está associada a um respectivo conceito que deverá ser classificado conforme tabela a seguir:

PONTUAÇÃO GLOBAL(*)		CONCEITO
8,0 a 10,0 pontos	➔	Atingiu as metas compromissadas
Abaixo de 7,9 pontos	➔	Não atingiu as metas compromissadas

(\*) os limites não estão muito bem definidos. O que ocorrerá, por exemplo, se a ACERP obtiver exatamente 7,9 pontos?

**Simulando:**

Com base nas metas e indicadores de desempenho acordados no contrato de gestão (União e ACERP), simulou-se uma situação em que a instituição obtém as seguintes notas (a partir da tabela descrita no item II): 0, 0 e 10 para os indicadores 1, 2 e 3, respectivamente, nas metas **econômico-financeiras**; 8, 10, 8, 8, 6, e 8 para os indicadores 1, 2, 3, 4, 5, e 6, respectivamente, nas metas de **produção**; e 10, 10, 8 e 10 para os indicadores 1, 2, 3 e 4, respectivamente, nas metas de **desenvolvimento institucional**. A simulação e o resultado podem ser visualizados no Quadro 4.4.

Quadro 4.4 - Simulação de Avaliação de Desempenho Institucional na ACERP.

DESCRIÇÃO DOS INDICADORES	NOTA ATRIBUÍDA	PESO	(NOTA X PESO)
<b>I - METAS ECONÔMICO-FINANCEIRAS</b>			
1. Auto sustentação financeira	0	3	0
2. Liquidez	0	2	0
3. Rentabilidade	10	1	10
<b>II - METAS DE PRODUÇÃO</b>			
1. Participação no segmento	8	3	24
2. Satisfação de clientes	10	3	30
3. Adesão de emissoras	8	3	24
4. Qualidade técnica/falha técnica	8	2	16
5. Qualidade técnica/erro operacional	6	2	12
6. Receita própria/quantidade de funcionários próprios	8	2	16
<b>III - METAS DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL</b>			
1. Realinhamento estratégico....	10	3	30
2. Treinamento e qualificação...	10	3	30
3. Manutenção ou atualização tecnológica	8	3	24
4. Implantação de sistema de informações gerenciais	10	3	30
<b>TOTAIS</b>		<b>33</b>	<b>246</b>
Pontuação Média Global da Instituição ( $\Sigma$ Pontos/ $\Sigma$ Pesos)		<b>7,5</b>	
Conceito (8,0 a 10,0: "atingiu as metas"; < 7,9 "não atingiu as metas")		<b>"não atingiu as metas"</b>	

No caso simulado, a ACERP, por ter obtido a média global 7,5, não teria conseguido atingir as metas compromissadas. Quais causas poderiam ter levado a

ACERP, no simulado, ao não atingimento das metas acordadas? Problemas no gerenciamento da entidade ou o modelo utilizado é deficiente?

Pela Lei das OSs, “os resultados atingidos com a execução do contrato de gestão devem ser analisados, periodicamente, por comissão de avaliação, indicada pela autoridade supervisora da área correspondente, composta por especialistas de notória capacidade e adequada qualificação” (Art. 8º, § 2º). Caberá, nesse caso, à autoridade supervisora (representantes do Poder Público) decidir sobre os procedimentos que poderão ser adotados. No caso específico da ACERP, o contrato de gestão determina que, havendo “descumprimento, ainda que parcial, das cláusulas, dos objetivos e metas, decorrente da má gestão, culpa, dolo ou violação da lei ou do estatuto social..” o contrato poderá ser rescindido.

Entretanto, independentemente dos aspectos normativos e litigiosos, que, obviamente, não fazem parte do escopo deste trabalho, resta, com base nas informações colhidas do caso da ACERP, analisar-se o grau de eficácia dos indicadores de desempenho institucional utilizados que, via de regra, são comuns (consideradas as peculiaridades) a outros contratos de gestão existentes entre o Poder Público e entidades/empresas públicas ou privadas. Far-se-á essa análise logo em seguida.

#### **(b) O caso da Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron - ABTLus**

A ABTLus, qualificada como organização social, localizada na cidade de Campinas, no Estado de São Paulo, é a primeira entidade científica brasileira estatal a ser transformada em entidade de direito privado, sem fins lucrativos (organização social). Essa entidade desenvolve pesquisa tecnológica de aceleradores de elétrons para a produção de luz síncrotron e de outras fontes de radiação eletromagnética.

A ABTLus assinou, em janeiro de 1998, o contrato de gestão com a União, representada pelo Ministério da Ciência e Tecnologia - MCT e pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico- CNPq, pelo prazo de cinco anos, para gerenciar anualmente recursos na ordem de R\$ 5 milhões de reais.

Como OS, terá mais flexibilidade para administrar esses recursos, ficando de fora das “amarras” burocráticas da administração pública. Entretanto, terá que cumprir as metas acordadas no contrato de gestão, sob pena de ter seu contrato rescindido e ser desqualificada como OS.

Para avaliar o desempenho institucional da ABTLus, foram definidos no contrato de gestão o “plano anual de metas e respectivos indicadores”. Diferentemente do que ocorreu com a ACERP no que se refere aos critérios de avaliação (sistema de “notas” e pesos), na ABTLus os critérios são, fundamentalmente, qualitativos e os julgamentos são feitos com base, via de regra, em documentos, relatórios e estudos técnicos, ficando ausente o tradicional sistema de “notas”. Veja, por exemplo, no Quadro 4.5, as metas, prazos e indicadores utilizados para avaliar o desempenho na área de “pesquisa e desenvolvimento em aceleradores”.

Quadro 4.5 - Metas, Prazos e Indicadores de Desempenho da ABTLus

<b>1.1 Realizar pesquisa e desenvolvimento em aceleradores</b>	
<b>METAS E PRAZOS:</b>	<b>INDICADORES:</b>
1.1.1. Projetar o canhão de microondas ATÉ 31/12/1998.	1.1.1. Documentação de projeto
1.1.2. Projetar sistema para injeção no anel em pacote único ATÉ 31/12/1998	1.1.2. Projeto documentado.
1.1.3. Desenvolver método de caracterização de feixe do anel de armazenamento utilizando raios X duros: estudos teóricos até 31/12/1998	1.1.3. Estudos teóricos finalizados e resultados publicados
1.1.4. Pesquisa do modo isócrono de operação do anel: implementação do hardware necessário e medidas preliminares até 31/10/1998.	1.1.4. Relatórios técnicos elaborados e resultados publicados
1.1.5. Estudo, através de modelagem, do processo de captura de elétrons pelo anel de armazenamento: desenvolvimento das ferramentas de <i>software</i> até 31/12/1998.	1.1.5. Software desenvolvido e resultados publicados.

#### **4.7.2.4. Críticas ao modelo utilizado para avaliar o desempenho Institucional das Organizações Sociais**

Da análise do contrato de gestão das primeiras OSs (ACERP e ABTLus) pode-se inferir que, em termos genéricos, as metas e respectivos indicadores negociados para avaliar o desempenho dessas instituições são questionáveis por não contemplarem mecanismos que garantam a eficácia organizacional, ou seja,

tais indicadores simplesmente ignoram questões fundamentais como, por exemplo, a forma e critérios de mensuração do resultado econômico e financeiro das atividades desenvolvidas.

No contrato de gestão da ACERP, por exemplo, as metas “econômico-financeiras incorporadas ao contrato de gestão”, por exemplo, privilegiam indicadores contábeis que não guardam qualquer relação direta com a eficácia da organização. Vejamos:

Quadro 4.6 - Metas Econômico-Financeiras da ACERP

METAS →	AUTO-SUSTENTAÇÃO FINANCEIRA	LIQUIDEZ	RENTABILIDADE
	↓	↓	↓
Indicadores →	<ul style="list-style-type: none"> <li>Participação do Capital Próprio s/ Recursos Totais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Liquidez Seca</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rentabilidade (**)</li> </ul>
	↓	↓	↓
Padrão(*) →	<ul style="list-style-type: none"> <li>até jul/98: 20%</li> <li>até dez/98: 3.040%</li> <li>até dez/99: 4.060%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>manter índice igual a 1,0</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>manter índice superior a 10,0%</li> </ul>
	↓	↓	↓
Fórmula(*) →	$\frac{\text{Recursos Próprios}}{\text{Recursos Totais}}$	$\frac{\text{Ativo Circulante (disponível + realizável)}}{\text{Passivo Circulante}}$	$\frac{\text{Excedentes Financeiros Ativos (total da organização e o ativo cedido pelo Poder Público)}}{\text{Ativos (total da organização e o ativo cedido pelo Poder Público)}}$
Definição(*) →	“Os recursos totais são obtidos através da soma dos recursos próprios (receita comercial) mais os recursos a serem repassados mediante contrato de gestão”	“reflete a capacidade de a organização liquidar compromissos assumidos”	“reflete a rentabilidade gerada pelos ativos, devendo amortizar o custo de depreciação do patrimônio público cujo uso é permitido”

(\*) definidos no contrato de gestão.

(\*\*) subentendido, pela fórmula apresentada, como sendo rentabilidade do ativo.

Questiona-se, inicialmente, a própria “definição” dos indicadores utilizados para avaliar as metas econômico-financeiras. A literatura contábil que trata desses indicadores contábeis está normalmente relacionada à análise das demonstrações contábeis. Analisando ASSAF NETO<sup>36</sup>, IUDÍCIBUS<sup>37</sup>, MARION<sup>38</sup> e MATARAZZO<sup>39</sup>,

<sup>36</sup> ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e Análise de Balanços. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

<sup>37</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise de Balanços. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

<sup>38</sup> MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

<sup>39</sup> MATARAZZO, Dante C. Análise Financeira de Balanços. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1997.



autores clássicos, percebe-se que os indicadores de liquidez seca e rentabilidade diferem, conceitualmente, do proposto no contrato de gestão em questão.

Para esses autores, tais índices são obtidos da seguinte forma:

- a) Participação de Capitais de Terceiros sobre Recursos Totais (endividamento total)

$$\frac{\text{Exigível Total}}{\text{Exigível Total} + \text{Patrimônio Líquido}}$$

- b) liquidez seca

$$\frac{\text{Disponível} + \text{Aplicações Financeiras} + \text{Clientes de Rápida Conversibilidade em Dinheiro(*)}}{\text{Passivo Circulante.}}$$

(\*) Alguns autores simplificam para "Ativo Circulante - Estoques"

- c) Rentabilidade do Ativo

$$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo Total Médio}}$$

Analisando, conceitualmente, os três índices (endividamento total, liquidez seca e rentabilidade do ativo) propostos no contrato de gestão, pode-se concluir o seguinte:

No primeiro índice, a variável do denominador ("recursos próprios") pode levar a um resultado totalmente equivocado, considerando que, nesse valor devem ser somados a *receita comercial mais os recursos a serem repassados mediante contrato de gestão*, descaracterizando, nitidamente, por razões óbvias, o conceito de recursos próprios (patrimônio líquido).

Quanto ao segundo índice (liquidez seca), deveria ficar claro no contrato de gestão que no numerador - "*ativo circulante (disponível + realizável)*" - nem todo "realizável" deve ser considerado, ou seja, pode haver "realizáveis" que se converterão em disponibilidades num prazo mais elástico como, por exemplo, os estoques nas empresas comerciais e industriais.

No cálculo da rentabilidade (do ativo), não há uma definição clara do que sejam os “*excedentes financeiros*”. Seria o *superávit* ?

Independentemente dos possíveis erros conceituais que podem levar a resultados totalmente distorcidos, questiona-se, também, a validade dos próprios índices bem como os padrões utilizados. Por exemplo, nem sempre um índice de liquidez seca menor do que 1,0 compromete a liquidez da empresa, tampouco pode ser analisado isoladamente. Para MATARAZZO<sup>40</sup>, *o índice de liquidez seca é utilizado como coadjuvante e não tem papel principal na avaliação da empresa: sua interpretação depende da arte e habilidade individual de quem analisa.*

Poderíamos questionar também a rentabilidade (do ativo) já que, no contrato de gestão em questão, deverá haver “manutenção de índice de rentabilidade superior a 10%”. O que, efetivamente, representam 10%? Nesse particular, é bom lembrar, que a análise através de índices *só adquire consistência e objetividade quando os índices são comparados com padrões, pois, do contrário, as conclusões se sujeitam à opinião e, não raro, ao humor do analista...*<sup>41</sup>

É importante salientar, ainda, que as demonstrações contábeis (base para cálculo dos mesmos) trazem consigo uma série de limitações quando elaboradas com base na legislação fiscal e societária, especialmente porque são elaboradas com base em valores históricos, podendo comprometer totalmente a análise desses indicadores.

É evidente que cada caso (contrato) deve ser analisado individualmente para se poder tirar conclusões precisas sobre o grau de eficácia dos indicadores utilizados para se avaliar o desempenho institucional. Entretanto, conforme salienta LIMA,

freqüentemente, os indicadores incorporados aos contratos de gestão referem-se aos aspectos físicos e operacionais (volume de vendas, quantidade de recursos consumidos, eficiência, produtividade, volume de captação, aplicação etc) das atividades, bem como aos custos a elas associados. Não questionamos a importância desses aspectos, mas observamos que, se considerados isoladamente,

<sup>40</sup> MATARAZZO, Dante C. Op. Cit., p. 193.

<sup>41</sup> Id. Ibid., p. 180.

não garantem a sobrevivência nem tampouco o sucesso da empresa. (grifo nosso)

Para JUNGSMANN, citado por LIMA<sup>42</sup>,

A principal crítica sobre os modelos mais tradicionais de contratos de gestão refere-se aos mecanismos de avaliação de desempenho. O alto grau de arbitrariedade na definição dos pesos atribuídos aos indicadores torna a avaliação passível de questionamentos, especialmente quanto ao seu grau de justiça e correção, desvirtuando o contrato dos seus reais propósitos.

Indicadores econômicos e financeiros, como vimos no caso da ACERP, também são muito questionáveis por não demonstrarem a efetiva contribuição das atividades para a eficácia da empresa. “O saneamento financeiro de uma atividade sem potencial de geração de lucros não garante a sua continuidade, tendo em vista que toda atividade deficitária consome o próprio capital nela investido.”<sup>43</sup> Por outro lado, já se comentou, esses indicadores são, via de regra, extraídos de demonstrações contábeis convencionais (preparadas para usuários externos), cujas informações ficam atreladas a imposições legais ou a critérios inadequados de mensuração do lucro, comprometendo, conseqüentemente, a avaliação institucional de forma geral.

Nesse contexto, segundo LIMA<sup>44</sup> os indicadores de desempenho incorporados aos contratos de gestão não expressam a realidade econômica da empresa e nem permitem aos seus gestores conduzirem-na a um maior nível de eficácia. (...) O contrato de gestão, nesse caso, “se torna mais um elemento de burocracia da empresa (...) na prática, as mudanças que deveriam ocorrer na gestão, como conseqüência da adoção desse instrumento, não se materializam. Em muitos casos, o processo de gestão continua baseado na orçamentação de gastos, sem vínculo maior com os reais propósitos do contrato de gestão e, muito menos, com a eficácia empresarial.

---

<sup>42</sup> Id. Ibid., p. 209.

<sup>43</sup> Id. Ibid., p. 331.

<sup>44</sup> Id. Ibid., p. 332.

### **4.7.3. Avaliação de resultados e desempenhos sob a ótica dos modelos Gestão Econômica – GECON e “Balanced Scorecard”**

#### **4.7.3.1. Considerações Preliminares**

Neste tópico apresenta-se dois modelos contemporâneos utilizados para avaliar resultados e desempenhos das organizações: GECON e “Balanced Scorecard”.

O primeiro começou a ser estruturado no final dos anos 70 pelo Professor Dr. Armando Catelli e hoje conta com uma equipe de pesquisadores, vinculada ao Núcleo de Pesquisa GECON. Atualmente o Prof. Dr. Armando Catelli é professor e pesquisador do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP e também da FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Pelo modelo, o lucro econômico, se corretamente mensurado, constitui-se o melhor e mais eficiente medida de eficácia de qualquer organização.

O “Balanced Scorecard”, ao contrário do GECON, defende que os indicadores financeiros, por si só, não são suficientes para avaliar o desempenho institucional. As medidas de desempenho, por esse modelo, devem representar o equilíbrio entre vários indicadores – financeiros e não financeiros – de forma a evidenciar as consequências dos esforços do passado e as medidas que determinam o desempenho futuro.

Ambos os modelos são contemplados nos itens seguintes.

#### **4.7.3.2. Modelo GECON**

O GECON é um modelo gerencial baseado na visão de gestão por resultados econômicos, voltado para a eficácia empresarial. Seu objetivo ulterior é a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacionais.

Segundo CATELLI<sup>45</sup>, *o modelo estrutura-se com base no entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais. Nesse sentido, uma preocupação básica do sistema é espelhar, em termos econômico-financeiros, o que ocorre nas atividades operacionais da empresa. Nesse sentido, o GECON leva em conta, fundamentalmente, as necessidades de um modelo de administração por resultados econômicos...<sup>46</sup>. Assim, o resultado econômico refletirá condições operacionais<sup>47</sup> e é caracterizado como o melhor indicador do grau de eficácia da empresa.<sup>48</sup>*

Integram o GECON: um **modelo de gestão**, que corresponde a um conjunto de crenças e valores que orientam o processo de gestão da empresa; um **processo de gestão**, compreendendo as fases de planejamento estratégico, operacional, execução e controle; e, um **sistema de informação**, voltado ao atendimento das necessidades informativas dos gestores em cada fase do processo de gestão. As interações desses elementos *desempenham papel fundamental para assegurar a eficácia dos gestores e, conseqüentemente, da empresa.<sup>49</sup>*

O sistema de informação, no GECON, constitui-se no principal instrumento de apoio aos gestores em todas as fases do processo de gestão (planejamento, execução e controle). Nesse sentido, o GECON está estruturado nos seguintes módulos: **variáveis ambientais** - informações sobre variáveis externas; **simulações** - gera informações sobre os resultados econômicos das alternativas simuladas; **orçamentário** - gera informações sobre eventos planejados; e, módulo **de resultados realizados** - gera informações sobre os resultados realizados, subsidiando os gestores na fase de controle.

---

<sup>45</sup> CATELLI, Armando. *Introdução: O Que é o Gecon*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 31.

<sup>46</sup> Id. *Ibid.*, p. 60.

<sup>47</sup> OLIVEIRA, Benedito Silva. *Planejamento, Planejamento de Lucro*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 147.

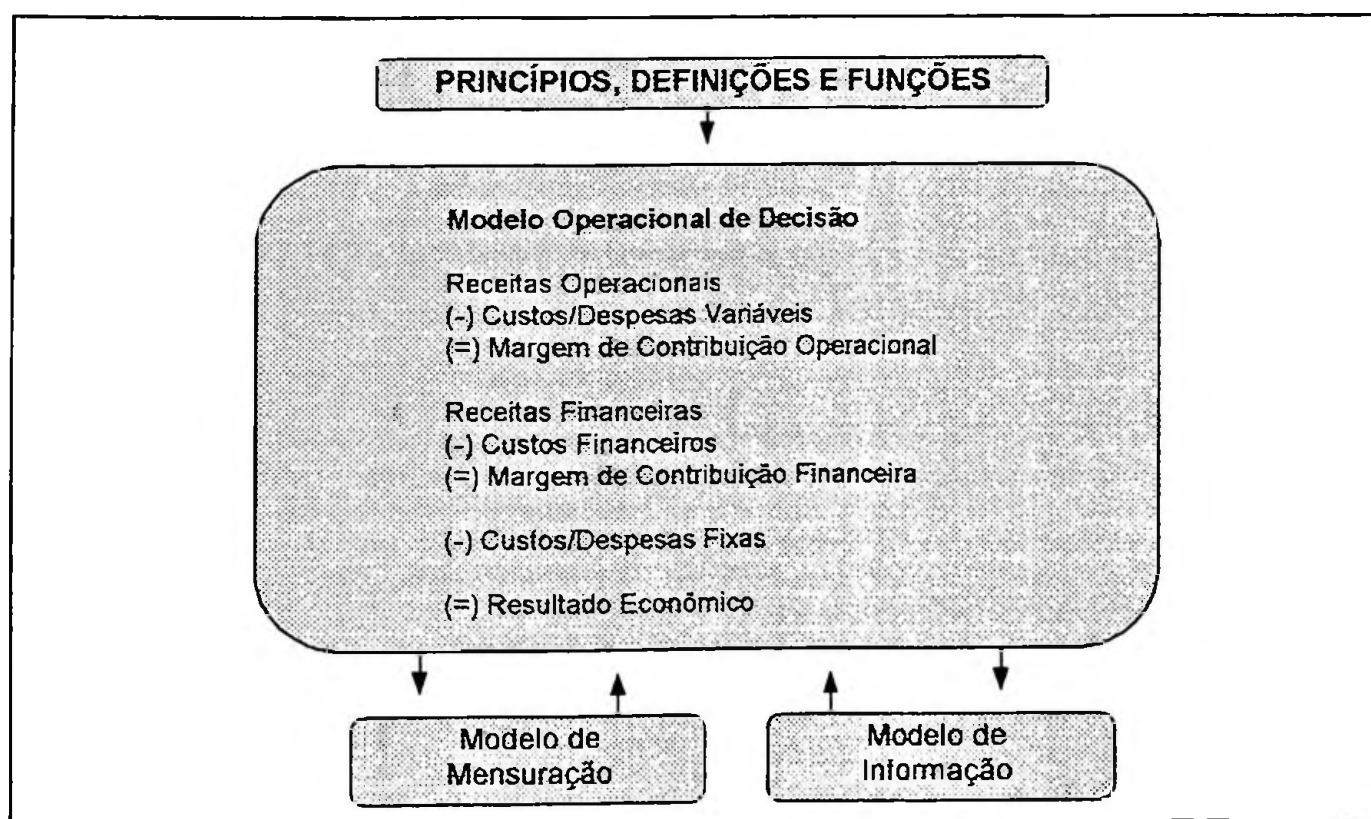
<sup>48</sup> CATELLI, Armando et. al. *Processo de Gestão e Sistema de Informações Gerenciais*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 147.

<sup>49</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. *Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 57.

Esses módulos são integrados e sustentados numa mesma base conceitual dada pelos seguintes modelos: **modelo de decisão** - refere-se ao processo de tomada de decisões sobre eventos econômicos, considerando as alternativas existentes; **modelo de mensuração** - consiste em um conjunto de conceitos de mensuração econômica e acumulação de resultados, permitindo a correta mensuração física e monetária dos eventos que decorrem das decisões (simuladas, planejadas e realizadas) dos gestores; e, **modelo de informação** - processo de geração e comunicação de informações gerenciais sob medida aos gestores. Os relatórios do sistema voltam-se para a avaliação de resultados de produtos/serviços gerados pelas diversas atividades e para a avaliação de desempenho das áreas organizacionais que executam essas atividades.

O modelo conceitual de decisão para a gestão econômica é formado a partir de *um conjunto de princípios, definições e funções (diretrizes básicas) que têm por objetivo apoiar o gestor na escolha da melhor alternativa de ação.*<sup>50</sup> Esse modelo é apresentado na Figura 4.2 e tem sua lógica definida pela equação de resultado econômico, sustentado pelos modelos de mensuração e informação.

Figura 4.2 - Modelo Conceitual de Decisão sob a Ótica da GECON<sup>51</sup>



<sup>50</sup> ALMEIDA, Lauro Brito de. *Estudo de um modelo conceitual de decisão aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996, p. 79.

<sup>51</sup> Id. Ibid., p. 82.

Para CATELLI e GUERREIRO,<sup>52</sup> o modelo GECON é aplicável a qualquer empreendimento, com ou **sem fins lucrativos**, industriais, comerciais, agrícolas, de serviços ou instituições financeiras (grifo nosso). PEREIRA<sup>53</sup> justifica essa possibilidade, ao relatar que essas entidades, independente da natureza material (bens, serviços, riqueza) ou não material (de ordem afetiva, intelectual, moral, religiosa, etc.), são consideradas econômicas, tendo em vista que, para o atendimento dos propósitos para que foram constituídas, realizam atividade econômica, isto é, consomem, produzem e distribuem bens e serviços. É salutar, então, contemplarmos nesse trabalho - cujo escopo volta-se justamente para as entidades sem fins lucrativos - o modelo GECON e suas premissas e conceitos relativos à avaliação de resultados e desempenhos.

No GECON, os conceitos que integram os modelos de decisão, mensuração e informação materializam-se sob a forma de dois conceitos fundamentais, que viabilizam o processo de gestão econômica: avaliação de resultados e avaliação de desempenhos.

**A avaliação de resultados** refere-se 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 produtos, setores de mercado, regiões, eventos econômicos ou a algum fator diretamente relacionado com produtos e serviços.*<sup>54</sup> **A avaliação de desempenhos**, por outro lado, refere-se à *avaliação dos resultados gerados pelas atividades sob responsabilidade dos gestores. Considera, portanto, as contribuições das áreas organizacionais ao resultado global da empresa.*<sup>55</sup>

No GECON, as informações para avaliação de desempenhos referem-se especificamente às atividades realizadas nas áreas sob a responsabilidade dos gestores, constituindo-se, portanto, em fortes indicadores para a avaliação de

---

<sup>52</sup> CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. GECON - *Gestão econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial*. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - 1<sup>as</sup>. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion. Argentina, out. 1994, p. 15.

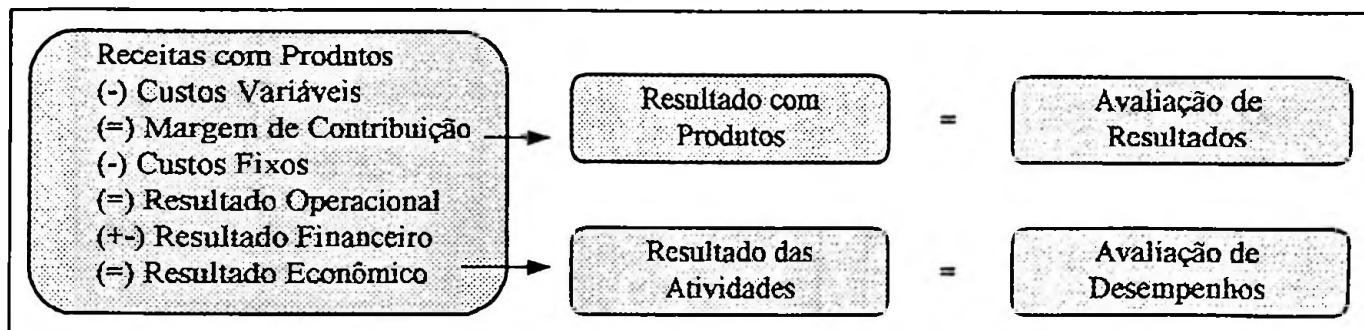
<sup>53</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. Op. cit., p. 35.

<sup>54</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. *Avaliação de Resultados e Desempenhos*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 214.

<sup>55</sup> GUERREIRO, Reinaldo. *A Meta da Empresa*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 108.

desempenho dos mesmos. A Figura 4.3 ilustra esses conceitos de avaliação por meio de uma equação dos resultados de uma atividade.

Figura 4.3 - Conceitos de Avaliação de Desempenhos e Resultados no GECON<sup>56</sup>



### Por que resultado econômico?

No GECON, conforme já mencionado, o resultado econômico, se corretamente mensurado, é tido como o melhor indicador da eficácia da empresa. O termo econômico diz respeito a *valores validados pelo mercado em determinada data, levando-se em consideração o valor do dinheiro no tempo, dos recursos e dos produtos de uma atividade.*<sup>57</sup>

Entende-se por **resultado econômico** à *variação patrimonial da empresa, mensurada com base em conceitos econômicos, em determinado período.*<sup>58</sup> Tais afirmativas são justificadas a partir das seguintes premissas:

- ⇒ O resultado econômico representa o incremento da riqueza da empresa, de seu patrimônio ou de seu valor;
- ⇒ O resultado econômico reflete as condições de sobrevivência, desenvolvimento, adaptabilidade, produção, eficiência e satisfação;
- ⇒ Os resultados econômicos possuem caráter preditivo da eficácia;
- ⇒ Os resultados econômicos evidenciam a responsabilidade da empresa no uso de recursos escassos de forma eficiente e eficaz;
- ⇒ Expressa a contribuição das atividades das áreas que as desenvolvem à eficácia empresarial; e,
- ⇒ Permite constituir modelos flexíveis de análise e decisões econômicas;

<sup>56</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. *Avaliação de Resultados e Desempenhos*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 216.

<sup>57</sup> GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração do Resultado Econômico*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 107.

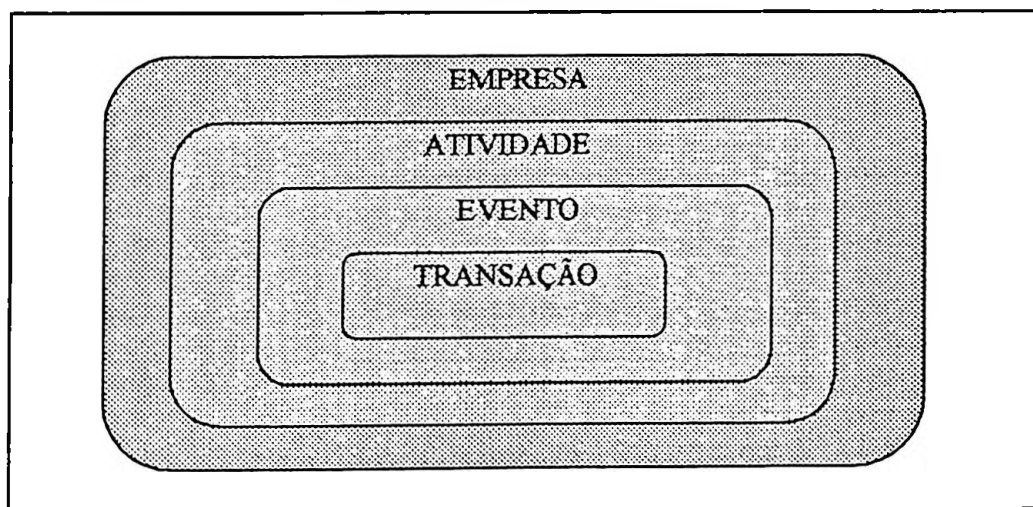
<sup>58</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. *Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia*. Op. cit. p. 70.



O resultado econômico da empresa, como um todo, é formado pelos resultados econômicos das áreas que a compõem. No GECON, essas áreas são definidas como "centros de responsabilidade", no sentido de que há um gestor específico com responsabilidade sobre determinadas atividades. É bom lembrar que, no GECON, as áreas de responsabilidades são consideradas como "empresas" e seus gestores como os respectivos "donos" e a avaliação dos mesmos envolve não só os recursos consumidos (custos), como também os produtos/serviços gerados (receitas). O resultado de uma atividade, por sua vez, é formado pelo resultado dos eventos econômicos necessários para realizá-la. Um evento econômico refere-se a um conjunto de transações de mesma natureza, cujo impacto econômico pode ser mensurado sob um mesmo formato. A transação, portanto, é o menor nível em que se pode identificar o resultado econômico.

Na Figura 4.4 podemos visualizar melhor como o resultado econômico da empresa é formado.

Figura 4.4 - Processo de Acumulação de Resultado Econômico



Para a correta mensuração do resultado econômico, o GECON incorpora, no modelo de mensuração, um conjunto de conceitos de mensuração, na premissa de que o valor do patrimônio líquido expresse, efetivamente, o valor da empresa e não o seu valor de custo, como se processa na Contabilidade Fiscal e Societária. Assim, a base conceitual aplicada à mensuração dos eventos econômicos no GECON leva em consideração um conjunto de conceitos econômicos, tais como:

- ✓ valor presente dos fluxos de benefícios futuros;
- ✓ Contabilidade em moeda de capacidade aquisitivo constante;

- ✓ equivalência de capitais;
- ✓ preço de mercado na condição a vista;
- ✓ reconhecimento de ganhos/perdas pela valorização/desvalorização de ativos;
- ✓ reconhecimento da receita pela produção de bens e serviços;
- ✓ depreciação econômica;
- ✓ custeio direto, margem de contribuição, custo de oportunidade e preço de transferência;
- ✓ resultados econômicos operacionais e financeiros;
- ✓ orçamento original, corrigido e ajustado;
- ✓ orçamento realizado em nível padrão e efetivo;
- ✓ custos controláveis, não controláveis e custos fixos identificáveis;
- ✓ centro de resultado e investimentos;
- ✓ goodwill;
- ✓ controlabilidade, etc.

Esse conjunto de conceitos e premissas permeia todo o processo de gestão, tendo por objetivo subsidiar os gestores no processo de tomada de decisões para que os resultados alcançados estejam dentro dos parâmetros planejados. Assim, o GECON permite simular alternativas e monitorar permanentemente os desempenhos planejados e realizados. Os desempenhos são avaliados conforme padrões que expressam as diretrizes e políticas da empresa num determinado período.

Avaliar um desempenho significa, necessariamente, atribuir um conceito (julgamento de valor) diante de expectativas pré-estabelecidas. Nesse sentido, a avaliação requer padrões como parâmetros que permitam, então, realizar julgamentos. No GECON, as bases informativas para a avaliação de desempenho contemplam conceitos como **orçamento** (original, corrigido e ajustado), **realizado** (ao padrão e efetivamente realizado) e **variação** (inflação, ajuste de plano, volume e eficiência).

O **orçamento original** expressa a quantificação física e monetária dos planos produzidos na fase de planejamento operacional de médio e longo prazos, por meio de índices e valores-padrões. O **orçamento corrigido** corresponde aos volumes orçados, originalmente valorizados pelos preços específicos vigentes, quando da realização dos planos. Já o **orçamento ajustado**, corresponde aos novos volumes orçados, mensurados pelos mesmos preços utilizados no orçamento corrigido;

Quanto ao **realizado-padrão**, corresponde aos volumes realizados, cujos recursos são mensurados por índice padrão. O **padrão efetivamente realizado**, corresponde aos volumes realizados, considerando as quantidades de recursos efetivamente consumidos.

Esses orçamentos, quando comparados, evidenciam as variações ocorridas em determinado período e podem ser expressas da seguinte forma: (a) **variação de inflação**: reflete os desvios ocorridos entre os índices de inflação planejados e os realmente ocorridos; (b) **variação de ajuste de planos**: corresponde à diferença entre o orçamento corrigido e o orçamento ajustado; (c) **variação de volume**: reflete os desvios ocorridos em função do atingimento de volumes de produção divergentes dos planejados; e, (d) **variação de eficiência**: retrata as diferenças entre as quantidades de recursos utilizados e as que deveriam ter sido consumidas, considerando os padrões previamente estabelecidos.

Pelo exposto, o modelo de avaliação de desempenho proposto pelo GECON incorpora um conjunto de premissas e conceitos, objetivando, inicialmente, mensurar os eventos econômicos de modo a expressar a realidade operacional, financeira e econômica das atividades nas empresas, no sentido de dar suporte aos gestores para que os mesmos possam inferir sobre esses fluxos. Em segundo lugar, o modelo permite, através de comparações entre fluxos planejados e realizados, corrigir eventuais distorções.

Salienta-se que, tendo em vista o escopo deste trabalho, não estamos apresentando todas as premissas do GECON. Essas premissas encontram-se em

um contexto muito mais amplo do que os limites deste estudo e podem ser encontradas em muitos trabalhos já publicados na área.

No que se refere ao contrato de gestão e seus indicadores de desempenho, LIMA<sup>59</sup> lembra o seguinte:

Baseado no Modelo de Gestão Econômica, o contrato de gestão pode constituir-se em um importante instrumento de melhoria contínua da empresa, estimulando:

- o aperfeiçoamento do modelo de gestão da empresa;
- o suporte adequado à tomada de decisão;
- a melhoria do relacionamento com o governo;
- a adequação do processo de gestão à nova realidade econômica; e,
- o autocontrole dos gestores;

#### 4.7.3.3. O modelo “Balanced Scorecard”<sup>60</sup>

O *Balanced Scorecard* (BSC) é um sistema de avaliação de desempenho empresarial, e seu principal diferencial é reconhecer que os indicadores financeiros, por si mesmos, não são suficientes para tal.

Para KAPLAN<sup>61</sup>, o BSC difere de outros sistemas tidos como tradicionais, por reconhecer que os indicadores financeiros, por si só, não são suficientes para medir desempenhos, uma vez que *só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, não contemplando os impulsionadores de rentabilidade de longo prazo*. Nesse sentido, indicadores de desempenho como lucro, participação de mercado e satisfação do cliente, formam uma cadeia de relações de causa e efeito e funcionam como fatores impulsionadores uns dos outros. São exatamente esses dois conceitos

<sup>59</sup> LIMA, Iran Siqueira et. all. *Contrato de Gestão: Uma Solução para as Estatais Brasileiras*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 558.

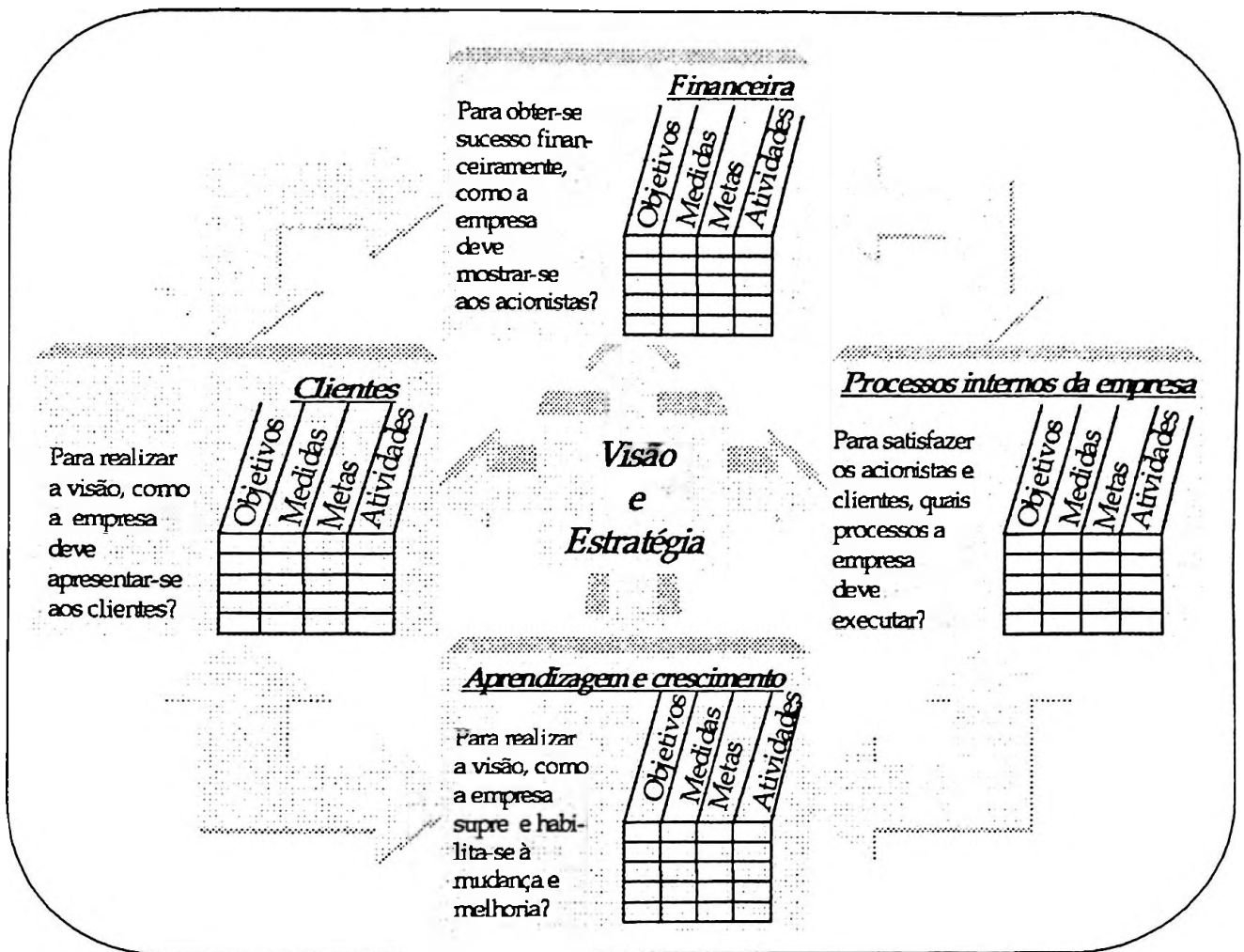
<sup>60</sup> Com base em KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *A Estratégia em Ação. Balanced Scorecard*. 3 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

<sup>61</sup> KAPLAN, Robert. *Balanced Scorecard*. In HSM Management II novembro-dezembro de 1998. P. 120.

- a cadeia de relações de causa e efeito e os fatores impulsionadores - que fazem a essência do BSC.

Kaplan e Norton tratam a dimensão do desempenho no contexto das empresas sob quatro perspectivas, tidas como fundamentais e equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento. O BSC sugerido por esses autores contempla as medidas financeiras tradicionais, que trazem a história dos eventos passados, porém combinadas com vetores do desempenho financeiro futuro. Esses vetores, que abrangem as quatro perspectivas elencadas, *nascem de um esforço consciente e rigoroso de tradução da estratégia organizacional em objetivos e medidas tangíveis*. Os autores observam que, embora alvo de críticas, um adequado histórico da organização para a qual investimentos de longo prazo foram feitos, capacita e se relaciona ao desempenho para o sucesso futuro. Em suma, o BSC traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo as quatro perspectivas citadas, esquematizadas na Figura 4.5.

Figura 4.5 - Estrutura Conceitual do BSC<sup>62</sup>



Apesar de o BSC enfatizar a medição de desempenho a partir de indicadores financeiros e não-financeiros, isso não significa que eles são, por si mesmos, suficientes; devem derivar-se de um processo hierárquico, norteado pela missão e pela estratégia da empresa e/ou unidade de negócios. *As medidas devem representar o equilíbrio entre indicadores externos voltados para acionistas e clientes, e as medidas internas dos processos críticos de negócios, inovação, aprendizado e crescimento*<sup>63</sup>. Para os autores, há um equilíbrio entre as medidas de resultado - as consequências dos esforços do passado - e as medidas que determinam o desempenho futuro. Nesse sentido, o BSC se equilibra entre medidas objetivas, de resultado, possíveis de serem quantificáveis, e vetores subjetivos, até certo ponto arbitrários, das medidas de resultado.

<sup>62</sup> KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *A Estratégia em Ação. Balanced Scorecard*. 3 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 10.

<sup>63</sup> Id. *Ibid.*, p. 9.

O BSC vem sendo largamente utilizado como um instrumento de avaliação do desempenho institucional de muitas organizações, inclusive sem fins lucrativos. No presente estudo, por estarmos privilegiando apenas indicadores econômicos e financeiros, o BSC não foi contemplado.

No âmbito das organizações sociais, a Escola Nacional de Administração Pública - ENAP, entidade em vias de ser qualificada como "OS", está desenvolvendo um amplo estudo para implementar a metodologia BSC. Segundo informações obtidas via Internet, na página do extinto MARE<sup>64</sup> iniciou-se o processo de implementação do BSC, em maio de 1998. Entretanto, em resposta à comunicação que o autor deste trabalho fez a essa entidade sobre o processo de qualificação como "OS", obteve a seguinte resposta, em 03/11/99:

Atualmente, estamos aguardando a Câmara apreciar o projeto de lei sobre a ENAP-OS. Diferentemente das anteriores (que mudaram por medida provisória), no caso da ENAP decidiu-se optar pelo projeto de lei. Está na Comissão de Trabalho e Serviço Público e na Comissão de Constituição e Justiça. Não minutamos o contrato de gestão. O que temos é o programa da ENAP no Plano Plurianual 2000-2003 (.), que acho que será uma boa base para o contrato de gestão.

Presidente.

## 4.8. O *Benchmarking* no Âmbito das Organizações Sociais

### 4.8.1. Definição

Segundo SPENDOLINI,<sup>65</sup> *Benchmarking* é "um processo contínuo e sistemático para avaliar produtos, serviços e processos de trabalho de organizações que são reconhecidas como representantes das melhores práticas, com a finalidade de melhoria organizacional." A partir dessa e de outras definições que se seguem, pretende-se evidenciar que essa "ferramenta" denominada *benchmarking*<sup>66</sup> pode

<sup>64</sup> [Http://www.seap.gov.br/institucional/historico/projetos](http://www.seap.gov.br/institucional/historico/projetos)

<sup>65</sup> SPENDOLINI, Michael J. *Benchmarking*. São Paulo: Makron Books, 1992, p. 10.

<sup>66</sup> Optou-se pelo termo em inglês, *benchmarking*, por não existir termo equivalente em nosso idioma. Encontram-se na literatura especializada as expressões "referências de excelência" e "comparações competitivas" apenas como tradução aproximada.

constituir-se em um importante instrumento no sentido de melhorar o desempenho das organizações sociais.

Do ponto de vista histórico, à *Xerox Corporation* é atribuída o pioneirismo na utilização do conceito *benchmarking* nos Estados Unidos da América, no final da década de 70<sup>67</sup>. A Xerox deu início a um processo denominado *benchmarking* competitivo em suas operações de manufatura, para examinar, inicialmente, seus custos unitários de fabricação. As características e potencialidades operacionais de copiadoras de empresas concorrentes foram comparadas e seus componentes mecânicos foram desmontados para análise. Essas investigações revelaram que os concorrentes estavam vendendo máquinas a um preço igual ao que custava à Xerox produzi-las. O conceito de *benchmarking* competitivo continuou a ser desenvolvido na Xerox na década seguinte, estabelecendo treinamento formal no assunto e apresentando o conceito a outros através de clientes, fornecedores, artigos escritos por seus funcionários e contatos com associações profissionais.<sup>68</sup>

#### 4.8.2. O *Benchmarking* na área pública

Na área pública, o *benchmarking* vem sendo utilizado na reforma administrativa dos Estados Unidos, inicialmente no programa denominado NPR (National Performance Review)<sup>69</sup>.

Durante a Fase I do NPR, o Presidente Clinton sancionou, em 1993, o Government Performance and Results Act (GPRA), com o objetivo de melhorar a administração pública daquele país, bem como direcionar o sentido da reforma administrativa do governo para a obtenção de resultados. Passou-se a exigir das agências federais o desenvolvimento de planos estratégicos a respeito de como se

<sup>67</sup> CAMP, Robert C. *Benchmarking: O Caminho da Qualidade Total*. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 1998, p. 4.

<sup>68</sup> SPENDOLINI, Michael J. Op. cit., p. 5.

<sup>69</sup> O NPR é um programa de reforma administrativa para "reinvenção" do Governo Federal, objetivando melhorar o seu funcionamento e reduzir custos. Esse trabalho é coordenado pelo próprio Poder Executivo.



poderia oferecer produtos e serviços de alta qualidade para o público, como início de um grande processo de melhoramentos.

Um profundo estudo a respeito da análise dos melhores procedimentos e métodos adotados pela iniciativa privada foi realizado, resultando num relatório denominado "Serving the American People: Best Practices in Performance Measurement - *Benchmarking Study Report*". Citam-se a seguir os principais apontamentos deste estudo, que contou com a participação de instituições privadas reconhecidamente de mais elevada qualidade em produtos e serviços:<sup>70</sup>

- a) o exercício da liderança é crítico no projeto e desenvolvimento de medidas de desempenho efetivas;
- b) um quadro de referência se torna necessário para se montar um sistema de gerenciamento e avaliação de desempenhos;
- c) Comunicações internas e externas são ponto crítico para o sucesso dos programas de desempenho;
- d) a *accountability* pelos resultados deve ser claramente definida e bem compreendida;
- e) o sistema de desempenho deve proporcionar informações aos tomadores de decisão;
- f) a remuneração, os prêmios e o reconhecimento deve estar em ligação com o sistema de desempenho;
- g) o sistema de desempenho deve ser positivo e não punitivo;
- h) os resultados e os progressos em direção aos compromissos assumidos devem ser abertamente compartilhados com os empregados;
- i) e, finalmente, este sistema deve ser visto como um começo e não um fim em si mesmo.

#### 4.8.3. Principais Tipos de *Benchmarking*

Existem diversos tipos de atividades de *benchmarking*. Neste trabalho optou-se por descrever a classificação sugerida por CAMP<sup>71</sup> (Quadro 4.7).

Quadro 4.7 - Tipos de *Benchmarking*

TIPOS DE BENCHMARKING	CARACTERÍSTICAS
• Interno	• Comparação de operações internas.
• Competitivo	• Comparações específicas de concorrente a concorrente para o produto ou função de interesse.
• Funcional	• Comparações com funções semelhantes dentro da organização ou com líderes de outras organizações.
• Genérico	• Comparações de funções ou processos que são os mesmos, independente da organização.

<sup>70</sup> NPR - National Performance Review (1995). *Franchise Internal Services: Rationale for Incorporating Franchising in the Federal Government.*, 24/jan/1995.

[Http://www.clearlake.ibm.com/alliance/clusters/am/cmpalla0.nam.html](http://www.clearlake.ibm.com/alliance/clusters/am/cmpalla0.nam.html).

<sup>71</sup> CAMP, Robert C. Op. cit., p. 53.

O **benchmarking interno** admite que, em muitas organizações, as práticas específicas de negócios são executadas em diferentes unidades operacionais, às vezes em mais de um local (um departamento, uma divisão, etc.). Assim, as atividades de *benchmarking* podem começar comparando internamente as práticas de negócios. Nesse caso, não há problemas de confidencialidade assim como não deve haver diferenças de informações.

O **benchmarking competitivo** envolve diretamente os concorrentes. A análise comparativa recai sobre produtos, serviços e processos de trabalho. SPENDOLINI<sup>72</sup> lembra que, em muitos casos, os próprios concorrentes podem ter executado seus próprios estudos de *benchmarking*, e talvez estejam dispostos a trocar informações. Nesse caso, podem eventualmente juntar forças para participar de projetos conjuntos de *benchmarking* em áreas não sigilosas.

O principal objetivo do **benchmarking funcional** é identificar as melhores práticas em qualquer tipo de organização que estabeleceu uma reputação de excelência na área específica sujeita ao *benchmarking*. A palavra *funcional* é usada porque o *benchmarking* neste nível envolve atividades específicas de negócios dentro de determinada área funcional (fabricação, *marketing*, engenharia, RH, etc.).

Algumas funções ou processos desenvolvidos em muitas organizações são os mesmos, independente das diferenças existentes entre as mesmas, daí a palavra genérico (“sem uma marca”). No **benchmarking genérico**, focaliza-se em processos de trabalho excelente, e não nas práticas de negócios de uma organização em particular. Segundo CAMP<sup>73</sup>, “tem potencial para revelar as melhores das melhores práticas”.

<sup>72</sup> SPENDOLINI, Michael J. Op. cit., p. 19.

<sup>73</sup> CAMP, Robert C. Op. Cit., p. 57.

#### 4.8.4. A busca das melhores práticas e as fontes de informações

*Benchmarking*, por definição, é a busca pelas melhores práticas que conduzem a organização à maximização da sua performance. É aprender com os melhores e tê-los como espelho. Uma vez definido a respeito do que deverá ser comparado e do tipo de *benchmarking* que será realizado, é necessário identificar as melhores organizações. Segundo CAMP<sup>74</sup>, “pode-se efetuar uma operação inicial de seleção, com base em uma indicação preliminar de empresas candidatas. Essa operação poderá envolver a extração de dados chave selecionados e o cálculo de índices comuns de eficácia, como despesas de vendas, administrativas e gerais como porcentagem da receita, o retorno sobre o ativo e assim por diante.”

Outro fator a ser considerado nesse processo são as fontes de informação de *benchmarking*. São consideradas fontes diretas do *benchmarking* as organizações e seus funcionários. Entretanto, existem outras fontes extremamente úteis que podem ajudar na identificação das melhores organizações, das melhores práticas e outras informações pertinentes à investigação. No Quadro 4.9 apresenta-se as principais categorias de fontes identificadas por SPENDOLINI<sup>75</sup>.

Quadro 4.8 - Principais Fontes de *Benchmarking*

FONTES DE <i>BENCHMARKING</i>	UNIDADES E/OU PESSOAS
• Fontes governamentais	• predominantemente as agências federais.
• Fontes de interesse especial	• instituições acadêmicas, grupos de defesa do consumidor, consultores e associações comerciais.
• Fontes do setor privado	• serviços de informações de negócios e estudos de pesquisa de mercado.
• Fontes internas	• a própria organização e a organização alvo do <i>benchmarking</i> .
• A mídia	• imprensa em geral e de negócios e os bancos de dados.
• Fontes de dados estrangeiros	• bancos, consulados, estrangeiros, escritórios de corporações multinacionais e bancos internacionais
• Fontes diversas	• clientes, fabricantes, fornecedores, varejistas e distribuidores.

A esta relação acrescenta-se a *internet* como uma das principais fontes de informação da atualidade.

<sup>74</sup> Id. Ibid., p. 57.

<sup>75</sup> SPENDOLINI, Op. cit., p. 134.

#### 4.8.5. O *benchmarking* e as organizações sociais

As organizações sociais, pelas próprias características que lhes são inerentes, não competem pelos serviços que prestam à sociedade, via de regra de forma gratuita. Se não há concorrência como no ambiente empresarial, justificaria o *benchmarking*?

Conforme demonstrado anteriormente, há vários tipos de *benchmarking* e nem sempre envolvem a concorrência ou até mesmo informações sigilosas. Em determinados momentos o *benchmarking* pode ser exatamente o contrário, ou seja, de cooperação, troca de informações, parcerias em projetos, etc. Nesse sentido, as organizações sociais buscam se espelhar nas melhores entidades do setor, objetivando melhorar seus processos internos e, conseqüentemente, melhorar o atendimento às pessoas em geral.

Há portanto, um vasto campo para aplicação do conceito de *benchmarking* nessas organizações, mesmo não tendo finalidade lucrativa e tampouco concorrendo pelos serviços que prestam. Citam-se, a título exemplificativo, áreas em que esse conceito pode ser aplicado nas organizações do Terceiro Setor: *marketing*, serviço voluntário, parcerias com o setor público e privado, consumo de recursos (custos e despesas), etc.

Do ponto de vista contábil, entende-se que o *benchmarking* pode ser aplicado no processo de geração e divulgação de informações gerenciais e societárias bem como no processo de gestão dos recursos confiados à entidade.

#### **4.9. Utilização de Conceitos Econômicos na Definição de Bases para a Eficácia na Aplicação do Contrato de Gestão nas Organizações Sociais**

Concluindo este capítulo, entende-se que a incorporação de indicadores de desempenho (econômicos e financeiros, físicos, de produtividade, operacionais, etc.) ao contrato de gestão - embora sejam utilizados para julgamentos (objetivos) do grau de sucesso da organização - devem ser tratada com reservas, limitando-se a problemas específicos. Critérios de "notas" e "pesos" como o que se viu no caso da ACERP devem ser evitados, tendo em vista que tais critérios - objetivos, é claro, no resultado final - carregam consigo alto grau de subjetividade e arbitrariedade. Esse tipo de avaliação traz conseqüências imprevisíveis em termos de desempenho. Para LIMA<sup>76</sup>, *tanto pode estimular um comportamento eficaz, quanto induzir as decisões dos gestores a rumos exatamente opostos aos desejados.*

Com base no modelo apresentado - GECON - utilizado para avaliar o desempenho empresarial (extensivo às demais instituições, inclusive as "sem fins lucrativos"), pode-se inferir que os critérios de avaliação do desempenho institucional atualmente negociados nos contratos de gestão das organizações sociais são questionáveis e carecem de revisão. Tais critérios, conforme se constatou, não garantem a eficácia da organização por não contemplarem aspectos vitais nesse processo. Nesse sentido, entendemos que, além dos critérios atualmente utilizados, outros podem (e devem) ser contemplados como, por exemplo, a incorporação do conceito de resultado econômico para as atividades realizadas pela entidade.

Embora não utilizado pela Contabilidade convencional, o conceito de resultado econômico traz consigo uma série de variáveis econômicas, validadas pelo mercado, de extrema importância e cuja utilidade para avaliar a eficácia da organização apresenta-se no capítulo 5. Nesse capítulo, procurou-se evidenciar também que as organizações sociais (OSs), embora juridicamente denominadas "sem fins lucrativos", geram resultados econômicos, ou seja, consomem recursos (custos) e, pelos serviços prestados e/ou pelos bens produzidos, geram receitas. Nesse processo, o resultado gerado deve ser, necessariamente, positivo sob risco

de descontinuidade. A eficácia da OS, portanto, vincula-se ao cumprimento da missão e continuidade. Nesse sentido, o desempenho deve ser avaliado, inclusive, com base no resultado das atividades que realizam.

É nesse sentido que SLOMSKI<sup>77</sup>, estudando a Teoria do Agenciamento no Estado, afirma que *o lucro é o melhor indicador da eficácia na empresa privada e é o que garante sua continuidade. 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. O lucro (econômico) será contemplado no modelo proposto.*

---

<sup>76</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 556.

<sup>77</sup> SLOMSKI, Valmor. *Teoria do Agenciamento no Estado - Uma Evidenciação da Distribuição de Renda Econômica Produzida pelas Entidades Públicas de Administração Direta*. Tese de doutoramento apresentado à FEA/USP. São Paulo: 1999, p. 33.

## 5. A UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS ECONÔMICOS NA BUSCA DA EFICÁCIA NA APLICAÇÃO DO CONTRATO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

O principal objetivo deste capítulo é apresentar e analisar os reflexos que podem ocorrer nas demonstrações contábeis das Organizações Sociais, quando são utilizados conceitos econômicos para mensurar o resultado das atividades por elas desenvolvidas. Busca-se, a partir desse procedimento, construir bases sólidas para a eficácia na aplicação do contrato de gestão firmado entre o Poder Público e essas organizações.

### 5.1. Preliminares

*(...) o resultado econômico é o melhor indicador de eficácia de uma empresa. Deve constituir, portanto, o principal indicador de desempenho do contrato de gestão. Dessa forma, elimina-se o processo de apuração de 'nota' baseada na ponderação de indicadores, tornando mais objetiva a avaliação de desempenhos, além de contribuir com a melhoria do processo de gestão da empresa, orientando-a à eficácia empresarial. (Iran Siqueira Lima)<sup>1</sup>*

Inicialmente, é salutar enfatizar-se que, nos domínios contábeis, uma barreira sempre presente quando se trata da avaliação do desempenho institucional é vislumbrar-se a possibilidade de se definir critérios concretos e absolutamente objetivos como parâmetros para tal. Se isso fosse possível, todos os julgamentos, provavelmente, não demandariam esforço algum a não ser o de se fazer uma simples comparação entre as metas objetivadas e as efetivamente realizadas. Nas palavras de LIMA (sem grifo no original) o **resultado econômico** é enfatizado e até recomendado para se avaliar, objetivamente, desempenhos, além de *contribuir com a melhoria do processo de gestão empresarial*. Entretanto, existem, nas entrelinhas, diversas questões envolvendo o conceito de resultado econômico que merecem maiores reflexões, especialmente tratando-se de organizações sociais, onde o termo **lucro** (sentido lato) é visto com restrições.

As variáveis mais importantes utilizadas para explicar a origem da variação patrimonial (resultado) em determinado período - “receitas” e “despesas” - são exemplos de conceitos que merecem maiores elucidações, sob o risco de esconderem a verdade, no que se refere à efetiva contribuição que as organizações sociais, nesse contexto, proporcionam para a sociedade como um todo ou segmento dela, particularmente.

Tratando de questões análogas REIS<sup>2</sup> lembra que a *Contabilidade apresenta-se como o ramo do conhecimento destacado para oferecer um arcabouço capaz de viabilizar a “linguagem de negócios”, buscando decifrar as relações encobertas pelos conceitos elementares, tornando-os equacionáveis e disponibilizando-os para o suporte das necessárias decisões cotidianas. Assim, é imprescindível que se caracterize primeiramente o “ambiente” das organizações sociais, atividades que desenvolvem, critérios de avaliação de resultados e desempenhos para, então, buscar-se evidenciar, através de exemplos hipotéticos, como operacionalizar essas questões.*

## 5.2. O “Ambiente” das Organizações Sociais Objeto de Análise

A partir do estudo sobre a “identidade das entidades sem fins lucrativos no Brasil” desenvolvido no capítulo 2, foi possível reconhecer, pelo menos, seis características que lhes são particulares:

- ◆ Provocar mudanças sociais, como principal objetivo institucional;
- ◆ As doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários como principais fontes de recursos;
- ◆ Não distribuição, a quem quer que seja, de resultados e patrimônio;
- ◆ Imunidade e Isenções fiscais e tributárias como benefícios exclusivos; e,

---

<sup>1</sup> *Contribuição ao Estudo da Eficácia na aplicação do Contrato de Gestão nas Empresas Estatais.* Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998, p. 360.



- ◆ Dificuldade de se mensurar, monetariamente, o resultado social.

Um pouco mais adiante, já no capítulo 3, verificou-se que, no contexto da reforma do aparelho administrativo do Estado, iniciada formalmente em 1995, o Governo Federal instituiu o chamado Programa Nacional de Publicização - PNP e com ele vieram as organizações sociais. Essas organizações têm como objetivo principal absorver, *com maior eficiência e qualidade*, atividades no setor de prestação de serviços não-exclusivos de Estado, com maior autonomia administrativa, fomentadas pelo Estado, porém sem perder a “identidade” das conhecidas entidades “sem fins lucrativos”, inclusive no que diz respeito à natureza jurídica.

Entretanto, as “organizações sociais” (sentido lato) qualificadas como tal, podem desenvolver atividades muito diversificadas, como o ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde, dentre outras. Esse leque pode ser ainda maior se consideradas as legislações estaduais e até municipais que também criaram esse expediente, nos mesmos moldes do Governo Federal. É o caso, por exemplo, da Prefeitura Municipal de Curitiba, no Paraná, que incluiu também atividades relacionadas com a área de assistência social. Isso significa que seria didaticamente impossível ou muito difícil contemplar-se, em um único estudo, um leque tão grande de atividades. Assim, sem abandonar o escopo desta pesquisa, delimita-se que o objeto de análise neste capítulo será uma entidade hipotética, de assistência social.

Por outro lado, em função das limitações e restrições já elencadas, a materialização do que estamos chamando neste estudo de um “modelo de avaliação de desempenho para as Organizações Sociais” se fará de forma deliberadamente simplificada, a partir da seleção de algumas premissas básicas que, se observadas, podem contribuir para a eficácia do processo em questão.

---

<sup>2</sup> REIS, Ernando Antonio dos. *Aspectos da Depreciação de Ativos sob a Ótica da Gestão Econômica*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1997, p. 7.

### **5.3. O Reconhecimento das Receitas nas Organizações Sociais em Estudo**

A discussão sobre o problema do reconhecimento das receitas talvez devesse iniciar-se com a própria definição de **receita**. O que é, primeiramente, receita? As receitas, nas organizações sociais em questão, diferem das receitas nas organizações empresariais? Embora já se tenha abordado esse assunto no capítulo 2, lá o mesmo foi tratado de forma superficial, com o objetivo único de mostrar a formação da receita nas entidades sem fins lucrativos de forma genérica.

Esse assunto assume singular e vital importância doravante, considerando-se que, no âmbito das organizações de assistência social, discussões concernentes aos critérios de mensuração dos ativos, por exemplo, deixam de ser o foco crucial da questão, como o são nas empresas. Na empresa, determina-se o valor patrimonial das ações tomando-se por base o valor do seu patrimônio líquido em determinada data. Isso significa que, na empresa, as atenções dos investidores voltam-se fortemente para o “valor” do patrimônio líquido, e esse deve representar o quanto vale a empresa em determinado momento para o seus proprietários.

Nas organizações sociais, ao contrário, o patrimônio líquido (ou social, preferencialmente) deve representar a capacidade que a entidade tem de manter-se no mercado, oferecendo seus serviços à comunidade, com eficiência e qualidade sem, contudo, comprometer a sua continuidade. É na Demonstração do Resultado das Atividades (DRA) do período, principalmente, que serão evidenciadas as ações da entidade. Tanto num como noutro caso, as discussões versam sobre a formação, manutenção e ampliação do patrimônio social e isso ocorre, via de regra, com a participação das entidades públicas e privadas, comunidade de forma geral e, em menor grau, a partir da venda de serviços.

Nas definições tradicionais de receita, alguns elementos básicos são normalmente contemplados, como, por exemplo: quando reconhecê-la, caracterização de sua natureza, elementos que a compõem, impactos patrimoniais, etc. Isso pode ser verificado nas definições que se seguem.

Para IUDÍCIBUS<sup>3</sup>, receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Nas palavras do autor, ficam perfeitamente caracterizadas as dimensões básicas da receita:

- (I) está ligada à produção de bens e serviços em sentido amplo;
- (II) embora possa ser estimada pela entidade, seu valor final deverá ser validado pelo mercado;
- (III) está ligado a certo período de tempo;
- (IV) embora se reconheça que o esforço para produzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do ativo e do patrimônio líquido), não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa.

Para a FIPECAFI & ANDERSEN<sup>4</sup>, receita é definida da seguinte forma: *corresponde à remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária, de ativos da empresa ou pela prestação de serviços. Receita pode corresponder também a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços.* Já o IBRACON<sup>5</sup>, de forma mais objetiva, diz que a receita *corresponde a acréscimos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido.*

As duas últimas definições (FIPECAFI & ANDERSEN e IBRACON), é bom que se frise, restringem-se basicamente às atividades empresariais. Além disso, esses autores procuram segregar outros tipos específicos de receitas como, por exemplo, receitas financeiras, as decorrentes de contratos de longo prazo, de equivalência patrimonial, as denominadas extraordinárias, etc., evidenciando que a receita deve ser definida a partir de ambientes e situações específicas.

<sup>3</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 3 ed. São Paulo: 1994, p. 132.

<sup>4</sup> FIPECAFI & ARTHUR ANDERSEN. *Normas e Práticas Contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 411.

<sup>5</sup> IBRACON. *Princípios Contábeis*. São Paulo: Atlas, 1992, p. 112.

Por outro lado, o momento de reconhecer uma receita é o principal problema relacionado à mesma. No documento denominado Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade<sup>6</sup>, esse assunto é abordado no enunciado do Princípio da Realização da Receita: *A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora.* (grifo nosso). Esse princípio escolhe, nitidamente, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita, aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. No documento citado, são apresentadas algumas evidências que justificam essa prática contábil e que são aqui sintetizadas:

- (I) o valor de mercado (da transação), nesse ponto, já se configura com mais objetividade e exatidão;
- (II) já se conhecem, nesse ponto, praticamente todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas associáveis aos mesmos.

Esse documento aborda também as receitas a serem reconhecidas proporcionalmente a certo período contábil já decorrido, por contrato, como alguns serviços, aluguéis e empréstimos; produtos cuja maturação é contratada para execução de longo prazo; reconhecimento da receita antes da transferência por valoração de estoques; e reconhecimento da receita após o período de transferência do produto ou serviço. Não contempla, entretanto, as receitas tipicamente relacionadas às entidades sem fins lucrativos como as doações, subvenções e contribuições, se é que se pode chamá-las todas de receitas.

Do ponto de vista normativo, as receitas são consideradas realizadas:

- I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade

---

<sup>6</sup> Este documento foi elaborado originalmente pelo IPECAFI - Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, aprovado e divulgado pelo Instituto Brasileiro dos Contadores - IBRACON e referendado pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários, em 1986.

de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados:

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos, independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.<sup>7</sup> (grifo nosso)

No enunciado do CFC, observa-se, há um destaque para as receitas de "doações e subvenções". Nesse particular, do ponto de vista normativo, a entidade só pode reconhecer essas receitas quando do efetivo recebimento, ou seja, o regime adotado aqui é o de caixa. O CFC, entretanto, ao interpretar os Princípios Fundamentais de Contabilidade destaca que o *Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período...*<sup>8</sup> (grifo nosso)

No caso em estudo, o reconhecimento e recebimento, para o CFC, devem ser coincidentes. É até compreensível e aceitável essa posição normativa, se consideradas as definições de "doações e subvenções", já contempladas em capítulo anterior<sup>9</sup>, isso por não haver, na maioria dos casos, formalidades contratuais (em termos jurídicos) entre a entidade e os subventores e doadores. O legislador levou em consideração outro princípio contábil, o da Prudência.

O excesso de formalismo nesses casos é evidente. A Contabilidade tradicional calcada em conceitos e princípios conservadores - necessários para fins legais, é verdade - acaba, algumas vezes, comprometendo a qualidade das informações e ofuscando, conseqüentemente, a efetiva contribuição da entidade para o cumprimento da sua missão. No estudo do IPECAFI<sup>10</sup>, fica evidente essa situação: *A tentação de reconhecer receita valorando os estoques de produtos ou serviços a valores de mercado, antes da transferência ao cliente, é muito grande e*

<sup>7</sup> Conselho Federal de Contabilidade, Resolução Nº 750, de 29 de dezembro de 1993, Art. 9º, §3º.

<sup>8</sup> Resolução Nº 774, de 16 de dezembro de 1994, item 2.1.6.(Apêndice à Resolução CFC Nº 750/93)

<sup>9</sup> Abordou-se esse assunto no capítulo 2, seção 2.6.

<sup>10</sup> Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Comentários sobre o Princípio da Realização da Receita.

*parece, até, que os que assim, afoitamente, agem estão na vanguarda do pensamento contábil ...*

Nas organizações de assistência social, objeto deste estudo, existem algumas peculiaridades que não podem ser omitidas, tanto para fins de definição da receita e o "momento" do seu reconhecimento, quanto para fins de mensuração. As doações e subvenções recebidas (ou prometidas), o voluntariado, as imunidades e isenções fiscais e tributárias etc. são os exemplos mais comuns.

Pela Lei das Sociedades Anônimas<sup>11</sup>, aplicável às empresas de um modo geral, por exemplo, *as doações e as subvenções para investimento são classificadas como reservas de capital. Para IUDÍCIBUS et. al.<sup>12</sup>, o valor das doações recebidas pela companhia constituirá Reserva de Capital. Essas doações poderão ser em dinheiro ou em bens imóveis, móveis ou direitos. Os ativos recebidos em doação devem ser contabilizados pelo valor de mercado. Sobre as subvenções, esses autores advertem: no caso de subvenções para atender a despesas de custeio (cobertura de prejuízos, déficits), seu registro deve ser como receita do exercício. Já as subvenções recebidas, sem contrapartida, como incentivo ou ajuda a setores econômicos ou regiões em cujo desenvolvimento haja interesse especial, para esses autores, não devem ser registradas como receitas mas creditadas diretamente nessa conta de reservas de capital. No caso específico das entidades sem fins lucrativos, autores como MARTINS<sup>13</sup> e ANDRADE<sup>14</sup> concordam no sentido de que as doações de materiais e ativos permanentes devam ser registradas diretamente como aumento de Patrimônio Líquido (Social) e não na "Demonstração do Resultado" do período. HENDRICKSEN & VAN BREDA<sup>15</sup> preferem vincular a doação à intenção do doador. Para esses autores, as doações à empresa constituem uma exceção. Podem ser classificadas como capital ou lucro*

<sup>11</sup> Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Art. 182, § 1º.

<sup>12</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 428.

<sup>13</sup> MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Entidades de Fins não Lucrativos*. Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços. Bol. 5/83. São Paulo, 1983, p. 239.

<sup>14</sup> ANDRADE, Guy Almeida. *Contabilidade de Entidades Sem Fins Lucrativos*. In: Curso sobre Temas Contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, v. 4, p. 309.

<sup>15</sup> HENDRICKSEN, Elson S. e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 226. (Tradução da 5ª edição americana).

(Demonstração de Resultado), dependendo da intenção do doador, das circunstâncias da doação e da definição de lucro que se adote.

Para o CFC, no caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o seu registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, segundo o valor de mercado.<sup>16</sup>

Quanto ao serviço voluntário<sup>17</sup>, a Contabilidade, via de regra, quer por falta de objetividade ou por excesso de conservadorismo, não o reconhece, comprometendo o desempenho da instituição. Vejamos o seguinte exemplo hipotético da Entidade X.

A Entidade X, de assistência social, presta atendimento a 80 pessoas no período T<sub>1</sub>. Recebe, nesse período, subvenções governamentais no valor total de \$ 1.500 e doações pecuniárias da comunidade de \$ 2.500, fontes únicas de recursos. Os custos e as despesas relacionados com as atividades assistenciais totalizaram \$ 3.800, sem considerar \$ 500 de depreciações dos bens operacionais. As Demonstrações Contábeis estão ilustradas no quadro 5.1.

Quadro 5.1 - Demonstrações Contábeis da Entidade X - Exemplo Hipotético.

BALANÇO PATRIMONIAL					
ATIVO	T <sub>0</sub>	T <sub>1</sub>	PASSIVO + PL. SOCIAL	T <sub>0</sub>	T <sub>1</sub>
Disponibilidades	1.000	1.200	Obrigações	-	-
Bens Operacionais	<u>6.000</u>	<u>5.500</u>	Patrimônio Líquido Social	<u>7.000</u>	<u>6.700</u>
<b>Total Ativo</b>	<b>7.000</b>	<b>6.700</b>	<b>Total Passivo + PL. Social</b>	<b>7.000</b>	<b>6.700</b>
Demonstração do Resultado das Atividades (Período T <sub>1</sub> )					
<u>Receitas</u>	\$		<u>Custos e Despesas</u>	\$	
• Subvenções Governamentais	1.500		• Operacionais (diversas)	3.800	
• Doações da Comunidade	2.500		• Depreciações	<u>500</u>	
<b>Déficit do Período</b>	<u>300</u>		<b>Total dos Custos/Despesas</b>	<b>4.300</b>	
<b>Total das Receitas + Déficit</b>	<b>4.300</b>				

<sup>16</sup> Conselho Federal de Contabilidade, Resolução N° 774, de 16 de dezembro de 1994, item 2.4.1.

<sup>17</sup> No Brasil, o serviço voluntário é regulamentado pela Lei n° 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. Pela Lei, considera-se serviço voluntário "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."

**Notas explicativas apresentadas pelo Diretor Presidente da Entidade:**

Nota 1 - A diretoria, por imposição legal, não recebe qualquer remuneração. Nesse período cada diretor (quatro ao todo) trabalhou 10 horas na entidade;

Nota 2 - O dono do imóvel deixou de cobrar o aluguel do período, a título de beneficência. O valor contratado do aluguel é de \$ 100 por período. Além disso, as contas de água e luz, \$ 50 ao todo, foram pagas por terceiros, pessoas anônimas;

Nota 3 - Nesse período, 10 voluntários prestaram serviços médicos (consultas e fisioterapias), sendo 40 horas ao todo;

Com base nesse exemplo, apesar de extremamente simplificado, é possível chegar-se a algumas importantes conclusões, inclusive como subsídio para fins de definição de receita nas organizações de assistência social.

- (I) A situação financeira (liquidez) da entidade melhorou (variação positiva de \$ 200), entretanto, registrou-se excesso dos custos/despesas sobre as receitas no valor de \$ 300 e, conseqüentemente, redução do patrimônio líquido social nesse valor;
- (II) No longo prazo, em persistindo o atual fluxo, o patrimônio líquido social poderá ficar comprometido, ou seja, não haverá recursos suficientes para reposição dos ativos operacionais;

Imagine-se, agora, uma outra entidade (Entidade Y), com as mesmas características, recursos e qualidade no atendimento<sup>18</sup>, mas que cobra pelos serviços prestados (com fins lucrativos).

<sup>18</sup> Trata-se de uma situação absolutamente hipotética, porém útil para compreensão do exemplo.



Quadro 5.2 - Demonstrações Contábeis da Entidade Y - Exemplo Hipotético.

BALANÇO PATRIMONIAL					
ATIVO	T <sub>0</sub>	T <sub>1</sub>	PASSIVO + P. LÍQUIDO	T <sub>0</sub>	T <sub>1</sub>
Disponibilidades	1.000	2.450	Obrigações	-	-
Bens Operacionais	<u>6.000</u>	<u>5.500</u>	P. Líquido	<u>7.000</u>	<u>7.950</u>
Total Ativo	7.000	7.950	Total Passivo + P.Líquido	7.000	7.950
Demonstração do Resultado do Período (Período T <sub>1</sub> )					
RECEITAS					\$
• Venda de Serviços (80 clientes x \$ 100)					8.000
CUSTOS E DESPESAS					
• Operacionais - Diversas (idem ao da Entidade X)					3.800
• Depreciação					500
• Remuneração da Diretoria					1.000
• Aluguel do Período					100
• Água e Luz					50
• Honorários Médicos (40 horas x \$ 15)					600
• Impostos Diversos, inclusive sobre a Renda (*)					—
SOMA DOS CUSTOS/DESPESAS					6.050
Lucro Líquido do Período					1.950
(*) Para o momento, não serão considerados os impostos para se poder comparar as entidades "X" e "Y"					

Comparando os Balanços Patrimoniais das entidades "X" e "Y", a diferença na variação patrimonial de \$ 2.250 pode ser explicada da seguinte forma: na entidade "Y" as receitas foram \$ 4.000 superiores. Entretanto, na "Y" foram reconhecidas outras despesas, no valor total de \$ 1.750, não contabilizadas na "X". A diferença entre esses dois valores (\$ 4.000 - \$ 1.750) justifica a variação de \$ 2.250.

O que parece óbvio (e o é nesse caso) pode suscitar algumas reflexões sobre a própria definição de receita e, conseqüentemente, de lucro. No caso hipotético apresentado, se avaliado o desempenho institucional das entidades "X" e "Y" com base na definição de "resultado econômico", ou seja, com base na variação patrimonial do período, seria possível afirmar, com segurança, que "X" foi menos eficiente que "Y"? Obviamente que não.

HENDRICKSEN & VAN BREDA<sup>19</sup>, na busca de uma definição para receita, criticam com veemência autores que tentam definir receita em termos de ativos e passivos, citando o pronunciamento do FASB (“receitas são entradas ou outros ativos, ou liquidações de seus passivos - ou ambos - decorrentes...”). Para esses autores, *o FASB tenta definir a Demonstração do Resultado em termos de variações ocorridas no Balanço Patrimonial. Isto é semelhante a tentar definir partículas nucleares em termos de seus efeitos sobre chapas de raio X. Muitos argumentam que isto confunde a mensuração de receitas com a definição de receita.*

Para SLOMSKI<sup>20</sup>, *receita econômica, para as entidades públicas, é a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado. Custo de oportunidade, para o autor, é o menor preço de mercado à vista, atribuído ao serviço prestado ao cidadão, com similar qualidade e oportunidade daquele desprezado por ele ao utilizar o serviço público*<sup>21</sup>. Sob essa ótica, SLOMSKI ousa, inclusive, ao afirmar que, *por entender-se que as entidades prestadoras de serviços para o atendimento de necessidades meritórias aos cidadãos maximizam o retorno de seu capital, pode-se caracterizá-las como entidades com fins lucrativos.*(grifo nosso)

Para SLOMSKI, são, portanto, duas as variáveis que devem ser levadas em consideração na formulação da definição de receita (econômica) para a entidade pública: o valor de mercado e a quantidade dos serviços prestados. Entende-se neste trabalho, também, que nas entidades privadas sem fins lucrativos esse conceito pode (e deve) ser aplicado, tendo em vista que as características entre ambas são similares.

Retomando o exemplo **hipotético** desenvolvido anteriormente, é possível afirmar, com base no estudo de SLOMSKI, que a receita da entidade “X” não pode ser diferente da receita da entidade “Y”, assumindo a hipótese de que esta última

<sup>19</sup> HENDRICKSEN & VAN BREDA. Op. cit., p. 224.

<sup>20</sup> SLOMSKI, Valmor. *Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas - Uma Proposta*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996, p. 58.

<sup>21</sup> SLOMSKI, Valmor. *Teoria do Agenciamento no Estado. Uma Evidenciação da Distribuição de Renda Econômica Produzida pelas Entidades Públicas de Administração Direta*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1999, p. 31.

entidade, de fins lucrativos, vende seus serviços ao menor preço de mercado e com similar qualidade. Ter-se-ia, assim, a seguinte mensuração da receita na entidade "X":

Quadro 5.3 -Determinação da Receita Econômica da Entidade "X"

1.	Variável 1: Quantidade de Serviços Prestados	80
2.	Variável 2: Preço de mercado (menor valor) na condição à vista	\$ 100
3.	Receita Econômica (variável 1 x variável 2)	\$ 8.000

Considerando essas constatações e definições, é possível afirmar-se que, nessas organizações, as receitas reconhecidas como tal não guardam completa relação entre o volume de serviços e o valor efetivamente reconhecido, não refletindo, conseqüentemente, o que acontece no físico-operacional.

Ainda em termos de mensuração da receita, para HENDRICKSEN & VAN BREDA<sup>22</sup> a receita, independente de como seja definida, *deve ser medida, em termos ideais, pelo valor de troca do produto ou serviço da empresa*. E também: *receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca*. (sem grifos no original). Nota-se nas definições de receita propostas por esses autores, bem como nas definições de IUDÍCIBUS, referidas anteriormente, que o preço de mercado (preços correntes/valor de troca) deve ser levado em consideração. Nas entidades objeto do estudo, já se afirmou, as receitas nem sempre guardam proporção com os serviços por elas prestados. Algumas vezes o "volume de receitas" (via de regra compostas por subvenções e doações) é excessivamente maior do que a quantidade de serviços prestados e, outras vezes, menor. Por esse motivo, questiona-se a própria definição "convencional" de receita, quase sempre analisada sob a ótica empresarial.

Entende-se, portanto, que as receitas nas entidades sem fins lucrativos, mais especificamente nas organizações de assistência social, devem refletir

<sup>22</sup> HENDRICKSEN & VAN BREDA. Op. cit., p. 224.

obrigatoriamente, para fins de avaliação do desempenho institucional, o que acontece no sistema físico-operacional, em cada atividade por elas desenvolvida. Ou seja, devem contemplar volumes de serviços prestados como, por exemplo, número de pessoas atendidas quer na área educacional, atendimento por necessidades especiais, saúde, esporte, alimentação, reabilitação, etc.

#### 5.4. Os Custos e as Despesas e o seu Confronto com as Receitas

Por definição, uma despesa acontece quando bens ou serviços são consumidos ou utilizados no processo de geração de receitas. Nesse particular, o termo “despesa” tem o mesmo sentido de custo (consumo de recursos).<sup>23</sup> Para IUDÍCIBUS<sup>24</sup>, *o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto (ou serviço) da entidade.* Mais importante do que a própria definição de despesa (ou custo), entretanto, é o grau de associação que esta tem com a receita. Esse tema normalmente é abordado, tanto na teoria da Contabilidade quanto na Contabilidade normativa, simultaneamente aos princípios contábeis (regime de competência, mais especificamente).

Tratando desse assunto, IUDÍCIBUS<sup>25</sup> enfatiza que *a realização da receita é, com freqüência, tratada isoladamente, o que tem provocado muitos desentendimentos sobre o verdadeiro alcance do problema, pois, na verdade, o reconhecimento de receita e a apropriação de despesas estão intimamente ligados. Freqüentemente, não se pode reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delineável, mesmo que apenas como estimativa.* Em outro momento, o mesmo autor exemplifica essa questão dizendo que *o grau de relacionamento da despesa com a receita reconhecida em um período pode ser tão estreito, como o caso de*

<sup>23</sup> Alguns autores preferem diferenciar, conceitualmente, “custo” e “despesa”. Neste estudo essa discussão não é relevante.

<sup>24</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993, p. 133.

<sup>25</sup> Id. Ibid., p. 60.

*material na prestação de um serviço de conserto de rádio e televisão que provocou a receita*<sup>26</sup>.

Para HENDRIKSEN & VAN BREDA<sup>27</sup>, a despesa deve ser reconhecida no exercício em que a receita correspondente é reconhecida (processo de vinculação). A vinculação de uma despesa a uma receita requer, para esses autores, a determinação de uma relação apropriada entre as duas. Todas as despesas, por definição, são incorridas como parte necessária da operação de geração de receitas.

No estudo do IPECAFI<sup>28</sup>, mais especificamente no enunciado do princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, esse assunto é tratado da seguinte forma:

Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderem ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem...

Do ponto de vista normativo, as regras são claras: *as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente do recebimento ou pagamento*<sup>29</sup>.

Parece tudo perfeitamente lógico e até de fácil compreensão quando se visualiza o processo físico e operacional de uma empresa industrial, comercial ou de prestação de serviços. Entretanto, tratando-se de entidades de fins filantrópicos, as variáveis não são as mesmas, como na discussão da própria receita. Se pelo lado das receitas constatou-se não haver relação direta entre o volume de serviços prestados com a receita realizada, também é verdade que problema análogo encontra-se pelo lado das despesas. Como "vincular" as despesas às receitas, se

<sup>26</sup> HENDRICKSEN & VAN BREDA. Op. cit., p. 134.

<sup>27</sup> Id. Ibid., p. 236.

<sup>28</sup> Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Seção 3.1.5.4

<sup>29</sup> Conselho Federal de Contabilidade, Resolução N° 750, de 29 de dezembro de 1993. Art. 9°.

estas não espelharem a verdade? Além disso, há o serviço voluntário (trabalho “não remunerado”) e as despesas incorridas porém assumidas por terceiros, na forma de beneficência.

É impossível, para fins de avaliação do desempenho institucional desconsiderar essas questões. Nesse sentido, entende-se que a “essência” deve extrapolar a forma e a utilização de conceitos econômicos, embora subjetivos (mas validados pelo mercado) devem ser contemplados.

No exemplo **hipotético**, se, por um lado, a receita da entidade de assistência social “X” pode ser reconhecida com base no valor de mercado dos serviços prestados (nesse caso melhor seria denominá-la de **econômica**, ou seja, validada pelo mercado), por outro lado deveríamos, também, reconhecer contabilmente todo o esforço empregado (recursos consumidos) objetivando a realização dos correspondentes serviços, independentemente de já terem sido pagos, de que serão pagos ou, mesmo que não haverá qualquer pagamento futuro (característica do serviço voluntário). Estar-se-iam, dessa forma, usando critérios uniformes tanto para as receitas quanto para as despesas/custos.

Por fim, entende-se que despesa, no contexto deste trabalho, refere-se ao conjunto de recursos (bens ou serviços) consumidos ou utilizados no processo de geração de receitas, independente de pagamento no passado, presente ou futuro. Alguns recursos consumidos poderão nunca ser pagos pela entidade.

Nesse estudo prefere-se não contemplar outros conceitos análogos como Perdas e Ganhos. Tais conceitos, no entender do autor, podem ser tratados nas organizações em questão como o são nas empresas.

## 5.5. Avaliando o Desempenho Através da Utilização de Conceitos Econômicos

O termo econômico neste trabalho refere-se a valores validados pelo mercado em determinada data. A validação se dá pelo valor de troca do serviço prestado pela entidade. Essa troca deve representar o equivalente de caixa que poderá não ser convertido em dinheiro.

No presente estudo, as receitas são reconhecidas como tal no momento em que os serviços forem efetivamente prestados. Para as receitas, o valor a ser considerado é o menor preço de mercado na condição à vista, cobrado por entidades alternativas que prestem serviços análogos com a mesma qualidade.

As despesas são reconhecidas, sempre que possível, no momento (período) em que as correspondentes receitas também o forem. Havendo despesas que não possam, de forma direta e objetiva, ser associadas às receitas, devem ser consideradas como despesas do período em que ocorrerem, também independentes de pagamento. Em termos de mensuração, as despesas, quando desembolsadas pela entidade (presente, passado ou futuro) são avaliadas, neste estudo, pelo custo histórico e, em contextos inflacionários, atualizadas monetariamente por índices que reflitam adequadamente a desvalorização da moeda nacional. Havendo consumo de recursos (bens ou serviços) que jamais serão desembolsados pela entidade (como é o caso do serviço voluntário), os mesmos são valorados a preços correntes de mercado, considerado o menor preço praticado, na condição à vista.

Retomando o exemplo **hipotético**, é possível visualizar como tais conceitos poderiam ser aplicados na Demonstração do Resultado Econômico da Entidade "X"

Quadro 5.4 - Demonstração do Resultado Econômico da Entidade "X"

Demonstração do Resultado Econômico - Entidade "X" (Período T <sub>1</sub> )		
	\$	\$
<b>Receita Operacional</b>		
• Serviços Prestados (conforme demonstrado no Quadro 5.3)		8.000
<b>Custos e Despesas, segregados em:</b>		
<b>(I) Valorados a Custo Histórico</b> (desembolso passado, presente ou futuro)		
• Operacionais (diversas)	3.800	
• Depreciação	500	4.300
<b>(II) Valorados a Preços Correntes de Mercado</b> (não há desembolso por parte da entidade)		
• Remuneração da Diretoria <sup>(*)</sup>	1.000	
• Aluguel do Período	100	
• Água e Luz	50	
• Serviços Voluntários (40 horas x \$ 15)	<u>600</u>	<u>1.750</u>
<b>Soma dos custos e despesas</b>		<b>6.050</b>
<b>Resultado Econômico do Período</b>		<b>1.950</b>

### Análise da aplicação dos conceitos:

O resultado econômico apurado na Entidade "X" (Quadro 5.4), difere substancialmente daquele apurado pela Contabilidade tradicional (Quadro 5.1). Lá a entidade apurou um "déficit" de \$ 300 enquanto aqui o resultado (econômico) foi de \$ 1.950. Como explicar essa diferença?

#### **(I) Receita Operacional**

A receita operacional total de \$ 8.000 corresponde à melhor alternativa (menor preço de mercado, na condição à vista) que as pessoas pagariam se tivessem que buscar esses mesmos serviços em entidades alternativas (com fins lucrativos). Em outras palavras, se a entidade "X" cobrasse pelos serviços prestados à comunidade, teria uma receita de, no mínimo, \$ 8.000, refletindo, assim, o seu fluxo físico e operacional.

<sup>(\*)</sup> Não há, nesse caso, nenhuma implicação fiscal e/ou trabalhista, nem para a Diretoria nem para a Entidade. Trata-se de um valor não desembolsado. É, tão somente, o reconhecimento contábil do serviço voluntário da Diretoria.



## **(II) Custos e Despesas Valorados a Custo Histórico**

Os custos e despesas aqui elencados (reconhecidos) correspondem aos recursos (bens e serviços) consumidos e utilizados no processo de geração das receitas econômicas, que comprometeram ou comprometerão o caixa da entidade. Representam, efetivamente, desembolsos de caixa, afetando, assim, o patrimônio social da entidade.

Havendo variações significativas no poder aquisitivo da moeda nacional, os custos históricos devem ser reestabelecidos e a Demonstração do Resultado Econômico, assim como as demais Demonstrações Contábeis, apresentadas em moeda de poder aquisitivo constante.

## **(II) Custos e Despesas Valorados a Preços Correntes de Mercado**

Os custos e despesas aqui elencados (reconhecidos) correspondem, também, aos recursos (bens e serviços) consumidos e utilizados no processo de geração das receitas econômicas, assim como os valorados a custos históricos. Entretanto, como não houve e não haverá, em momento algum, desembolso de caixa, são valorados pelo menor preço de mercado na condição à vista. Referem-se ao valor dos serviços profissionais gratuitamente prestados à entidade (serviços voluntários), remuneração de que a diretoria abriu mão em prol da entidade, consumo de água e energia elétrica pago por voluntários diretamente aos fornecedores desses serviços, aluguel que o proprietário do imóvel “perdoou”, etc.

É interessante notar, nesse caso, que a Contabilidade tradicional não reconhece esses valores. Sabe-se entretanto que, se tais profissionais e fornecedores não “abrissem mão” desses valores, a entidade teria que pagá-los e a preço de mercado.

## 5.6. “Distribuição” do Resultado Econômico

Por definição, resultado econômico corresponde à variação patrimonial em determinado período<sup>30</sup>. A avaliação do desempenho econômico global da entidade em determinado período, pode ser expressa pela diferença entre os valores de seus patrimônios inicial e final. Esses valores devem espelhar o valor da empresa (entidade) em determinado momento (estaticamente), sendo que aumenta ou diminui (dinamicamente), conforme o resultado gerado pelas atividades. Implícito está, portanto, que o resultado econômico justifica e explica a variação patrimonial em determinado período. No exemplo hipotético, como explicar, então, o resultado econômico de \$ 1.950 contra uma variação patrimonial negativa no período de \$ 300 ?

Inicialmente, é importante salientar, que manteve a mesma avaliação patrimonial apurada pela Contabilidade tradicional. Em uma situação extrema, imagine-se, por exemplo, uma entidade que não tenha sede própria, ou seja, os serviços são prestados em propriedades de terceiros (locação); os estoques existentes refiram-se apenas a itens de almoxarifado (materiais de consumo em geral) e os demais bens sejam aqueles utilizados na atividade operacional (veículos, móveis e utensílios, equipamentos de escritório, equipamentos para fisioterapias e tratamentos odontológicos, etc.). Tais itens, nesse caso, podem ser avaliados a valores históricos (atualizados monetariamente, quando for o caso) sem, contudo, influenciar no desempenho da instituição, pelo fato deste estar sendo avaliado por esse critério.

Esta afirmação pode não ser válida para todas as situações, devendo ser analisadas com cautela as atividades operacionais da entidade, os serviços e produtos processados, impactos de variáveis externas ao patrimônio da entidade (variáveis legais, econômicas, políticas, etc.) a composição dos ativos etc. Ou seja, o potencial de serviço de cada natureza de ativo deve ser analisado à luz de sua função dentro da entidade. A avaliação com base no potencial de serviços do bem, a valor presente, é o critério mais aceito dentro da teoria da Contabilidade tratando-

---

<sup>30</sup> Na empresa, considerar eventuais aumentos/reduções de capital/reservas.

se de atividades empresariais que têm nesses ativos o fator principal de geração de receitas.

Se a Contabilidade reconhece, como o fez no exemplo **hipotético**, receitas e despesas que jamais representarão, respectivamente, “ingressos” e “desembolsos” de caixa, significa, então, que o resultado do evento correspondente já foi distribuído aos “acionistas” (subentendem-se pessoas atendidas) na forma de serviços prestados, que se prefere denominar “benefícios sociais distribuídos”. Analisando uma atividade específica, imagine-se, por exemplo, uma entidade que presta serviços comunitários gratuitos na área educacional (atividade “ensinar”) exclusivamente a partir do trabalho voluntário, ou seja, não há, por parte da entidade, qualquer ingresso de recursos financeiros assim como não há, também, pagamentos, em função do trabalho voluntário. Nesse caso, não houve, obviamente, variação patrimonial na entidade promotora mas, ao executar essa atividade, a entidade gerou benefícios à comunidade, sendo que, tanto as receitas como os custos/despesas podem ser avaliados pelo preço corrente de mercado, gerando, no confronto entre essas variáveis, um resultado econômico (há recursos consumidos para gerar benefícios sociais).

No caso em análise, percebe-se como se procedeu à distribuição do resultado econômico a partir da análise da Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido Social - DMPLS da entidade no período  $T_0$  a  $T_1$ . Antes, porém, evidencie-se o entendimento aqui de que o Patrimônio Líquido Social, como um todo, pode ser considerado como um “fundo” constituído e movimentado periodicamente para fazer cumprir os objetivos institucionais.

Um fundo pode ser definido, segundo o AICPA<sup>31</sup>, *como uma entidade contábil instituída para fins de contabilização de recursos utilizados nas atividades ou para atender fins específicos de acordo com as regras, restrições ou limitações*. É possível, portanto, uma única organização, ter um ou mais tipos de fundos, dependendo das características da entidade, atividades que desempenha, objetivos

---

<sup>31</sup> American Institute Of Certified Public Accountants. Statemente of Position, 78-10. *Accounting Principles Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations*, December 31, 1978.

institucionais, composição patrimonial, etc. Neste exemplo, para torná-lo mais simples, assume-se a premissa de que há um único fundo, denominado "Fundo de Assistência Social", que corresponde a todo o Patrimônio Líquido Social.

Quadro 5.5 - Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido Social da Entidade "X"

DESCRIÇÃO	PATRIMÔNIO SOCIAL	FUNDO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (FAS)	TOTAL
Saldo Inicial (T <sub>0</sub> )	7.000	-	7.000
<u>Adições ao Fundo(vide Quadro 2):</u>			
• Subvenções Governamentais		1.500	1.500
• Doações da Comunidade		2.650	2.650
• Serviço Voluntário		1.600	1.600
• Resultado Econômico do Período		1.950	1.950
SOMA	7.000	7.700	14.700
• <u>Destinação dos Recursos do Fundo</u>			
• Serviços Sociais Prestados Gratuitamente		(8.000)	(8.000)
Saldo Final (T <sub>1</sub> )	7.000	(300)	6.700

Como se observa na DMPLS da Entidade "X", a variação patrimonial é de menos \$ 300, conforme evidenciado no Balanço Patrimonial (Quadro 1), ou seja, os conceitos econômicos utilizados para mensurar o resultado econômico da entidade não podem mudar essa realidade. São eventos econômicos, validados pelo mercado, mas que não provocam impactos no patrimônio social (as receitas econômicas não serão realizadas financeiramente e os custos e despesas valorados a preços correntes de mercado - por referirem-se, ou ao serviço voluntário ou porque já foram pagos por terceiros - não sacrificarão financeiramente a entidade).

As adições ao Fundo do período podem ser analisadas da seguinte forma:

- As **subvenções governamentais e doações da comunidade**, conforme enfatizado anteriormente, referem-se a recursos pecuniários recebidos do Poder Público e das pessoas em geral. Foram creditadas diretamente ao patrimônio social, no "Fundo de Assistência Social". Procede-se dessa forma tendo em vista que tais receitas não guardam relação direta com os serviços prestados pela entidade.

- **Serviços voluntários**, referem-se a trabalhos de voluntários, valorados a preços correntes de mercado, também creditados diretamente ao referido fundo, no patrimônio social.
- **Serviços Sociais Prestados Gratuitamente**, referem-se ao valor, a preços correntes de mercado, dos serviços prestados pela entidade relacionados com a atividade operacional (missão da entidade), no caso, assistência social, e tem como contrapartida a conta Receita Econômica Operacional, na Demonstração do Resultado Econômico das Atividades. Esse evento contábil reflete o quanto a entidade “gerou”, em termos brutos, de benefícios à sociedade, ou seja, pelos serviços usufruídos gratuitamente, a comunidade em geral deixou de desembolsar o equivalente a \$ 8.000.

Por outro lado, explica-se a diferença de \$ 2.250, existente entre o “lucro econômico” e o “déficit” (apurado pela Contabilidade convencional) da seguinte forma:

1. Resultado apurado pela Contabilidade convencional (déficit)		( \$ 300)
2. Resultado apurado com base em conceitos econômicos		<u>\$ 1.950</u>
3. Variação:		\$ 2.250
• Receita Econômica gerada pela entidade	8.000.	
• Adições ao fundo ocorridas no período T <sub>1</sub>	<u>(5.750)</u>	\$ 2.250

Se, por um lado, a entidade “gerou” e “distribuiu” no período T<sub>1</sub> “benefícios sociais” no valor de \$ 8.000, por outro lado, houve também ingresso de novos recursos, financiados parte pelo Poder Público e parte pela própria sociedade, no valor total de \$ 5.750 (Subvenções e doações pecuniárias de \$ 4.000; pagamento direto de despesas de \$ 150; e serviço voluntário de \$ 1.600), justificando, assim, essa diferença de \$ 2.250.

Diante do exposto, é possível, então, avaliar o desempenho da instituição com base no resultado econômico. Nesse caso, pode-se dizer que a entidade foi eficiente, ou seja, os recursos (bens e serviços) consumidos na atividade

“assistência social” foram menores do que as receitas econômicas por ela geradas e distribuídas na forma de “benefícios sociais”.

Por outro lado, se o resultado econômico tivesse sido negativo (hipótese perfeitamente possível) evidenciaria a ineficiência da entidade (ou do fundo, particularmente). Em termos lógicos, se isso ocorresse, significaria que os mantenedores da entidade (poder público e sociedade em geral) estariam “pagando” além do menor preço de mercado cobrado pelas entidades alternativas. Em outras palavras, estariam pagando pela ineficiência da entidade: ficaria “mais barato” para os mantenedores se todos os “pacientes” fossem atendidos por uma entidade alternativa (no caso de fins lucrativos).

## 5.7. Modelo de Avaliação de Desempenhos com Base em Indicadores Econômicos e Financeiros

### 5.7.1. Considerações preliminares

Um modelo, segundo BOUCINHAS<sup>32</sup>, é sempre uma representação abstrata e simplificada da realidade ou de aspectos da realidade; MARCOVITCH<sup>33</sup>, ao abordar as possíveis classificações dos modelos, enfatiza que há um modelo, denominado simbólico, que *“procura registrar um modelo abstrato que está em nossa mente. O modelo simbólico pode ser conceitual ou matemático. O modelo conceitual descreve um raciocínio lógico, apresentado-o de forma escrita. São partes do modelo a descrição dos elementos, como também as relações e restrições existentes. No modelo matemático, tal raciocínio é apresentado sob forma de símbolos. Neste estudo, o modelo utilizado é o simbólico conceitual.*

Nesse sentido, procura-se destacar nas premissas do modelo proposto alguns aspectos tidos como mais importantes, de acordo com as constatações empíricas e em sintonia com o problema em estudo. As vertentes mais importantes referem-se à utilização de indicadores financeiros e econômicos, e não outros, constituindo-se, pode-se dizer, em uma fração de um modelo maior do sistema de avaliação do desempenho institucional como um todo. Aspectos não-financeiros também são importantes e devem fazer parte do modelo de avaliação institucional. Entretanto, neste trabalho eles não serão contemplados. Sobre a utilização de indicadores não financeiros, LIMA<sup>34</sup> destaca que a incorporação ao contrato de gestão de indicadores com tais características *“devem se limitar a alguns fatores críticos de sucesso do plano proposto, expressando problemas específicos. Deve-se evitar, contudo, qualquer ponderação dos mesmos, tendo em vista que qualquer critério de atribuição de pesos incorpora algum grau de arbitrariedade, cujas conseqüências em termos de desempenho são mesmo imprevisíveis. A incorporação (ou não) de indicadores não-financeiros ao contrato de gestão*

<sup>32</sup> BOUCINHAS, José F. C. *A Aplicação de Modelos ao Processo de Planejamento na Empresa*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1972, p. 23.

<sup>33</sup> Apud NAKAGAWA, Masayuki. *Estudos de Alguns Aspectos de Controladoria que contribuem para a Eficácia Gerencial*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1987, p. 48.

<sup>34</sup> LIMA, Iran Siqueira. Op. cit., p. 333.

dependerá, entende-se, das particularidades do objeto e dos objetivos do contrato, tendo em vista também a missão da instituição e as atividades por ela desenvolvidas. Há situações em que esses indicadores poderão ser mais relevantes do que os próprios indicadores financeiros e econômicos, mas que não é o caso deste estudo.

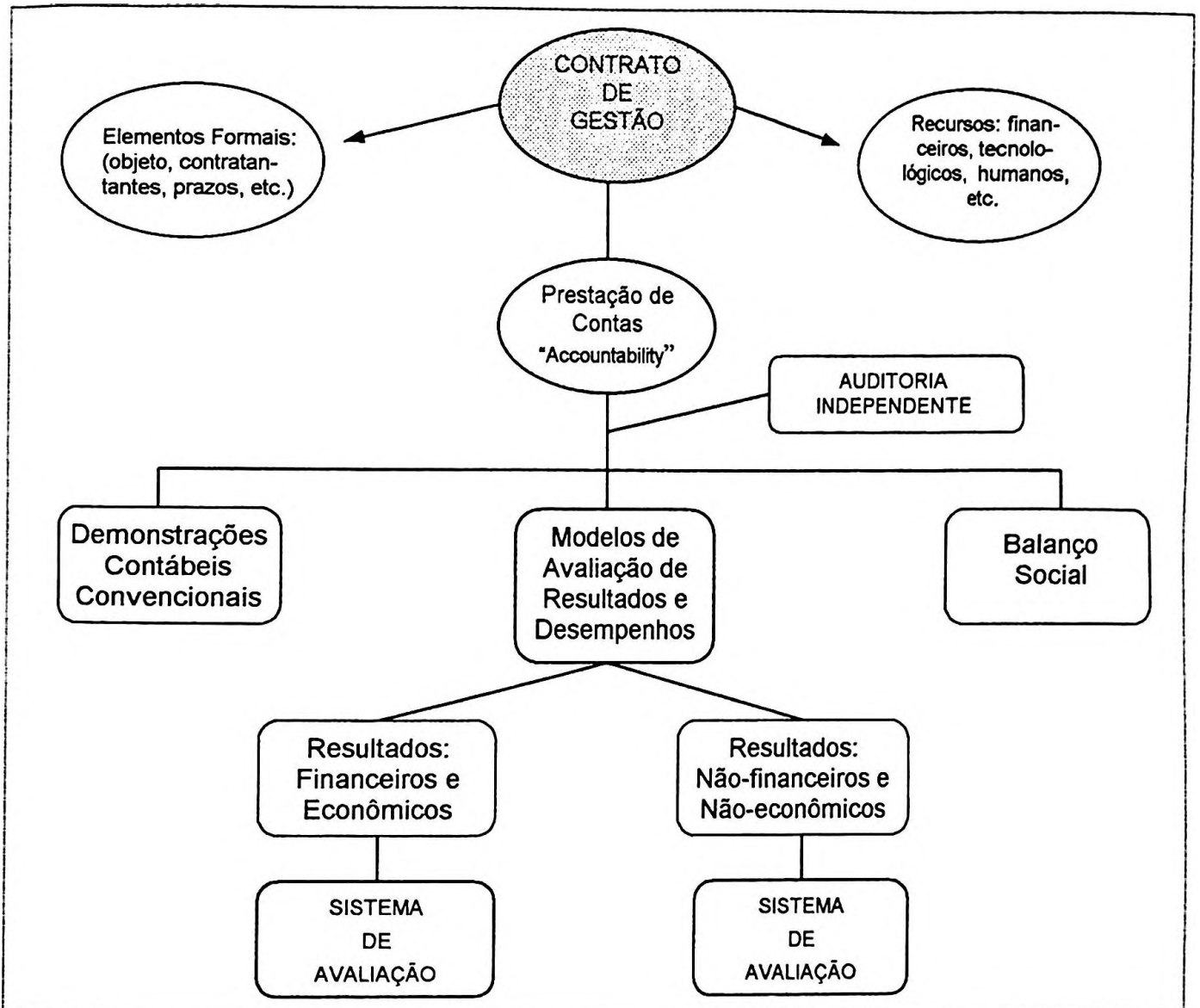
### **5.7.2. Elementos básicos do modelo de avaliação de desempenhos**

A avaliação de desempenhos é, em última análise, uma questão de prestação de contas (*accountability*). Há, de um lado, o Poder Público financiando (fomentando) atividades e projetos sociais prioritários e, de outro, as Organizações Sociais que têm sob sua responsabilidade um conjunto de recursos financeiros, tecnológicos, materiais, humanos, etc., colocados à sua disposição. É evidente que nessa relação contratual há metas a serem alcançadas.

A figura 5.1 que se segue procura evidenciar os elementos básicos que devem ser contemplados no contrato de gestão, no que diz respeito à prestação de contas da OS para com o Poder Público, tendo como objetivo ulterior assegurar a eficácia na aplicação dos recursos.



Figura 5.1 - Contrato de Gestão e Fluxo de Prestação de Contas ao Poder Público



Inicialmente, o contrato de gestão deve contemplar, além dos elementos formais, o volume de recursos financeiros, recursos tecnológicos, humanos, materiais e outros colocados à disposição da Organização Social. É a partir da disponibilização desses recursos que o Poder Público poderá cobrar metas e resultados.

A prestação de contas se fará, entende-se, com base nas informações geradas pelas Demonstrações Contábeis convencionais, pelo Balanço Social e pelo relatório de Avaliação de Resultados e Desempenhos. Esses relatórios e documentos devem conter o parecer de auditores independentes, a fim de se revestirem de maior credibilidade.

As Demonstrações Contábeis convencionais, elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, destinam-se a usuários externos como, por exemplo, Secretaria da Receita Federal e TCU.

O Balanço Social, considerado como uma demonstração contábil oriunda da Contabilidade Social, tem por objetivo mostrar os impactos sociais e ambientais, em função da existência da entidade. Segundo KROETZ<sup>35</sup>, *... a Contabilidade Social visa criar um sistema capaz de inventariar, classificar, registrar, demonstrar, avaliar e explicar os dados sobre a atividade social da entidade... representa a demonstração dos gastos e das influências (favoráveis e desfavoráveis) recebidas e transmitidas pelas entidades na promoção humana, social e ecológica...* Nesse sentido, as organizações sociais, pelas próprias características que lhes são inerentes, têm o compromisso de informar a sociedade sobre os resultados sociais produzidos nas pessoas, razão de sua existência. Entende-se também que é possível extrair indicadores não financeiros importantes do Balanço Social, os quais podem, eventualmente, integrar o próprio modelo de avaliação de desempenhos da organização.

Por fim, são os modelos de avaliação de resultados e desempenhos, objeto deste estudo, que efetivamente evidenciarão se a organização, a partir de regras claramente definidas no contrato de gestão, está ou não produzindo os resultados esperados a partir dos recursos que lhes foram confiados. Isso pode ser detectado a partir de um sistema de avaliação, composto de indicadores financeiros/econômicos e não-financeiros/não-econômicos, através do modelo de avaliação de desempenho.

---

<sup>35</sup> KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. Contabilidade Social. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, CFC, Nº 120, p. 29, nov./dez. 1999.

### 5.7.3. Premissas relacionadas do modelo de avaliação de desempenhos nas Organizações Sociais

#### 5.7.3.1. Aspectos introdutórios

No processo de avaliação de desempenhos exigem-se, necessariamente, parâmetros (padrões) para comparações. Na prática, a falta de parâmetros claros e objetivos para se avaliar desempenhos pode levar a resultados divergentes: a partir de um mesmo resultado, pode tanto haver satisfação quanto insatisfação, dependendo de quem o avalia. Além disso, o desempenho institucional só será representativo se forem considerados aspectos peculiares da organização. Esta singularidade é caracterizada pela filosofia organizacional e, dessa forma, a missão, os objetivos institucionais e os princípios inerentes se constituem em importantes aliados nesse processo. Nesse sentido, entende-se que na construção do modelo de avaliação do desempenho de uma organização social é imprescindível que se defina muito claramente o sistema de gestão organizacional da entidade.

Neste trabalho entende-se por sistema de gestão a ação da gerência no sentido de buscar integrar, harmônica e eficazmente, os vários subsistemas existentes na organização (institucional, social, organizacional, operacional, de informação e outros porventura existentes).

No subsistema institucional deve haver clara definição dos motivos pelos quais a entidade existe (missão), o que ela efetivamente se propõe a fazer para satisfazer as necessidades das pessoas (propósitos) e no que ela acredita (princípios). Para ARANTES<sup>36</sup>, a *definição desses elementos tem um significado prático muito importante como parâmetro objetivo que serve de base para avaliar os resultados conseguidos pela empresa*. Deve haver, portanto, perfeita integração entre os “elementos” institucionais (missão, propósitos e princípios) com o sistema de avaliação de desempenho da organização.

---

<sup>36</sup> ARANTES, Nélío. *Sistemas de Gestão Empresarial*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 123.

### 5.7.3.2. Sistema de informações contábeis e gerenciais

Conforme definido no decorrer deste trabalho, o modelo que se propõe para avaliar o desempenho das organizações de assistência social privilegia as informações de natureza econômica e financeira, geradas a partir da mensuração das receitas, custos e despesas das atividades desenvolvidas por essas entidades. Nesse sentido, as premissas que se definem neste tópico compreendem um conjunto de requisitos que o sistema de informações contábeis e gerenciais deve contemplar, no sentido de subsidiar o processo de avaliação de desempenhos, por meio de comparações entre as metas estabelecidas e os resultados realizados. O sistema de informações contábeis e gerenciais está intimamente ligado ao processo de gestão das atividades da organização.

Por processo de gestão entende-se neste contexto o ciclo gerencial de planejamento (estratégico e operacional) execução e controle, cujo objetivo ulterior é o de assegurar a eficácia da organização. É, na verdade, um processo contínuo de tomada de decisões em cada uma dessas fases.

Segundo CATELLI<sup>37</sup>, *a fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento. A fase seguinte - planejamento operacional - corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas, dentro de determinada perspectiva temporal (...) quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas. Na etapa seguinte, o papel da execução é cumprir os objetivos estabelecidos no planejamento operacional. Busca-se ainda nessa fase, identificar e escolher as melhores alternativas. Por fim, é na fase de controle que são implementadas as ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam efetivamente atingidos.*

<sup>37</sup> CATELLI, Armando. Et. al. *Sistema de Gestão Econômica*. In: Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999, p. 284 ss.

O modelo de avaliação de desempenho, gerado pelo sistema de informações, deve estar, portanto, integrado ao processo de gestão da entidade, objetivando atender as necessidades específicas nas fases de planejamento, execução e controle. Assim, a base do processo de avaliação do desempenho institucional é o sistema orçamentário (orçamentos e padrões). Essa integração pode ser melhor visualizada no Quadro 5.6 a seguir.

Quadro 5.6 - Processo de Gestão e o Sistema de Informação<sup>38</sup>

PROCESSO DE GESTÃO	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO
Planejamento Estratégico	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistemas de Informações sobre Variáveis Ambientais</li> </ul>
Planejamento Operacional: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pré-planejamento</li> <li>• Planejamento de Longo, Médio e Curto Prazos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema de Simulações de Resultados Econômicos (pré-orçamentário)</li> <li>• Sistemas de Orçamentos</li> </ul>
Execução	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema de Padrões</li> <li>• Sistema de Informações de Resultados Realizados (integrado ao sistema de orçamentos)</li> </ul>
Controle	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistema de Informações para Avaliação de Desempenhos e Resultados</li> </ul>

Orçamento, segundo HORNGREN<sup>39</sup>, é *uma expressão quantitativa formal de planos da administração. Quantifica metas para vendas, produção, lucro líquido e fluxo de caixa ou para qualquer outro objetivo especificado pela administração.* Para ARANTES<sup>40</sup>, orçamentos são *planos que especificam os resultados quantificados em bases monetárias* (orçamento de resultados, investimentos, financeiro, projetos, etc). Por se tratarem de planos, os orçamentos servem de base para o processo de avaliação de desempenho. Padrões e orçamentos nesse contexto devem ser visualizados sob a mesma ótica. Abordando este tema MARTINS<sup>41</sup> relaciona o orçamento ao custo-padrão comentando que *o orçamento é a grande arma global de controle de uma empresa. O custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento, apenas que tende a forçar o desempenho da produção por ser normalmente fixado com base na suposição de melhoria e aproveitamento dos*

<sup>38</sup> CATELLI, Armando et. al. *Processo de Gestão e Sistemas de Informações Gerenciais*. In: Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999, p. 144.

<sup>39</sup> HORNGREN, Charles T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. 5 ed. Rio De Janeiro: PHB, 1985, p. 117.

<sup>40</sup> ARANTES, Nélío. Op. cit., p. 147.

<sup>41</sup> MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 336.

*fatores de produção. Por essa razão, custo-padrão e orçamento estão intimamente ligados.*

Se no campo empresarial o orçamento é “a grande arma de controle”, nas organizações sociais também o é. Assim, entende-se que os sistemas orçamentários devem estar voltados para o controle operacional de modo a permitir identificar os níveis de eficiência das operações realizadas, por meio de comparação destas com os padrões previamente definidos, constituindo-se em instrumentos importantíssimos no processo de avaliação de desempenho.

Por outro lado, nas fases de planejamento, execução e controle das operações, pressupõe-se também a existência de linhas bem definidas de responsabilidade. Para NAKAGAWA<sup>42</sup>, responsabilidade corresponde:

*à execução de algo que decorre da autoridade delegada e ela só se quita com a “accountability”. A autoridade é a base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde à obrigação da pessoa indicada para uma função ou cargo desempenhá-lo eficiente e eficazmente. Portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação que a autoridade pode ser delegada, mas nunca a responsabilidade e esta só se quita com a “accountability”.*

Pelas palavras do autor deduz-se, então, que o sistema de informações deve estar estruturado de forma que se possa identificar o desempenho da organização de acordo com a sua estrutura organizacional. Ou seja, por áreas de responsabilidade. Nesse caso, fica evidente que o sistema que melhor supre essa necessidade é a Contabilidade por Responsabilidade.

Para HORNGREN<sup>43</sup>, Contabilidade por Responsabilidade é *um sistema de contabilidade que reconhece vários centros de responsabilidade em toda a organização e que reflete os planos e os atos de cada um desses centros,*

---

<sup>42</sup> NAKAGAWA, Masayuki. *Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem para a Eficácia Gerencial*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1987, p. 13.

<sup>43</sup> HORNGREN, Charles T. Op. cit., p. 188.

*associando determinadas receitas e custos ao que tenha a responsabilidade pertinente.*

Para fins de avaliação de desempenho, claro está que o sistema de informações contábeis e gerenciais deve prover seus usuários (internos e externos) segundo as suas necessidades informativas, de forma que se possa avaliar a contribuição de cada "segmento" da organização. Um segmento, no caso, pode ser entendido como uma divisão da empresa, um produto ou serviço, um "fundo", etc. Para fins de prestação de contas ao Poder Público, valerá o que for definido no Contrato de Gestão, via de regra o desempenho da entidade como um todo. No exemplo que se desenvolve no capítulo seguinte, evidencia-se o sistema de Contabilidade por Fundos.

### 5.7.3.3. Principais premissas do modelo proposto

Pelo exposto até aqui é possível, então, delinear as principais premissas relacionadas ao modelo de avaliação de desempenho que se propõe neste estudo.

#### I- Premissas relacionadas ao contrato de gestão

Relativamente à avaliação de desempenho, entende-se que os seguintes elementos, no mínimo, devam ser contemplados no contrato de gestão (Quadro 5.7):

Quadro 5.7 - Elementos do Contrato de Gestão nas OSs Relacionados à Avaliação de Desempenho

ELEMENTOS	CARACTERÍSTICAS
Objeto	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Caracterização da pactuação de resultados entre o Poder Público e a Organização (definição da atividade, projeto, produtos ou serviços, etc. que serão fomentados e cobrados os resultados pactuados)</li> </ul>
Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• fortalecer a implementação de políticas sociais;</li> <li>• fortalecer o processo de gestão da OS;</li> <li>• promover o controle social sobre os resultados esperados; etc.</li> </ul>
Filosofia Institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definição da missão, propósitos e princípios institucionais.</li> </ul>
Estrutura Organizacional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definição de hierarquias, responsabilidades e autoridades, formas de agrupamento das diversas atividades, etc.</li> </ul>
Recursos Disponibilizados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Especificação dos recursos financeiros, tecnológicos, humanos, materiais e outros, colocados à disposição da organização.</li> </ul>
Prestação de Contas (Accountability)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definição das Metas (quantitativas e qualitativas);</li> <li>• Periodicidade (prazos);</li> <li>• Relatórios Contábeis Mínimos (Demonstrações Contábeis convencionais, Balanço Social, Demonstrações Contábeis com base em conceitos econômicos, etc.);</li> <li>• Sistema de Avaliação do Desempenho Institucional (modelo de avaliação do desempenho, com indicação dos padrões de comparação, critérios de avaliação, julgamento de valor, etc.)</li> </ul>
Sistema de Conseqüências	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recompensas e Punições.</li> </ul>



## II - Premissas relacionadas ao sistema e processo de gestão das OSs

Nas Organizações Sociais, entende-se que as seguintes premissas devam ser observadas relativamente ao sistema e processo de gestão:

- ✓ Definição formal dos Objetivos Institucionais (missão, propósitos e princípios);
- ✓ Definição formal do modelo de gestão (normas, princípios e conceitos, com o objetivo de orientar o processo de gestão da organização);
- ✓ O processo de gestão deve contemplar as seguintes fases: planejamento estratégico, operacional, execução e controle das atividades.

## III - Premissas relacionadas ao sistema de informações contábeis e gerenciais (SICG) das OSs

O SICG deve estar presente em todas as fases do processo de gestão (planejamento estratégico e operacional, execução e controle), apoiando os gestores das OSs com informações geradas sob medida (relatórios de exceção). Para que isso ocorra, o SICG deve:

- ✓ contemplar aspectos operacionais, econômicos e financeiros;
- ✓ possuir um banco de dados integrado dos vários sistemas operacionais da organização;
- ✓ possuir módulos que permitam realizar simulações (fase de pré-planejamento) e módulos de planejamento e controle, permitindo comparações.

O SICG deve estar estruturado de forma a permitir, também, gerar os relatórios de prestação de contas (*accountability*) da entidade para com o Poder Público, para que este possa avaliar, periodicamente, o desempenho da OS. É premissa básica neste estudo que o resultado econômico gerado a partir das atividades executadas pela OS é o mais importante indicador do seu desempenho. Nesse sentido, para que se possa mensurá-lo satisfatoriamente, admitem-se as seguintes premissas como fundamentais desse processo:

- ✓ a mensuração dos resultados basear-se-á nas atividades operacionais desenvolvidas pela organização, objeto da ação dos gestores;

- ✓ os resultados das atividades serão acumulados em “Fundos”, cada qual com uma denominação específica (p.e. Fundo de Assistência Social, Fundo para Educação Especial, etc.). Cada Fundo poderá desenvolver uma ou mais atividades;
- ✓ os recursos financeiros, tecnológicos, materiais e outros recebidos do Poder Público via contrato de gestão, desde que passíveis de mensuração econômica, integrarão um fundo, sob denominação específica, no patrimônio social da entidade;
- ✓ os recursos financeiros, tecnológicos, materiais e outros recebidos da comunidade e de outras organizações públicas ou privadas designados para atender objetivos específicos, desde que passíveis de mensuração, integrarão um fundo correspondente, no patrimônio social da entidade;
- ✓ os recursos financeiros, tecnológicos, materiais e outros recebidos da comunidade e de outras organizações públicas ou privadas sem designação específica, desde que passíveis de mensuração, integrarão um fundo no patrimônio social da entidade, denominado “Fundo Geral”;
- ✓ As receitas das atividades, denominadas de “Receitas Econômicas Operacionais”, serão mensuradas da seguinte forma: volume de serviços prestados multiplicado pelo menor preço de mercado à vista, praticado por entidades alternativas, quando houver;
- ✓ Os custos e despesas serão avaliados a valores históricos, desindexados de juros e atualização monetária, quando contratados a prazo;
- ✓ O serviço voluntário deve ser reconhecido contabilmente, avaliado ao menor preço de mercado na condição à vista;
- ✓ Havendo variações significativas no poder de compra da moeda nacional, a Contabilidade deverá reconhecê-las, apresentando as Demonstrações Contábeis em moeda de capacidade aquisitiva constante;
- ✓ Os ativos serão avaliados a valores históricos, desindexados de juros e atualização monetária, quando adquiridos a prazo, atualizados monetariamente, quando for o caso.

#### 5.7.3.4. Considerações finais

A eficácia da instituição somente poderá ser avaliada quando os indicadores de desempenhos forem comparados com padrões definidos no contrato de gestão. Sugere-se, assim, que nos contratos de gestão firmados entre o poder público e as organizações sociais de assistência social se leve em conta um indicador obtido com base no resultado econômico.

## **6. EXEMPLO DE APLICAÇÃO DE CONCEITOS ECONÔMICOS NA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO INSTITUCIONAL DE UMA “OS”**

### **6.1. Introdução**

Neste capítulo desenvolve-se um exemplo hipotético, objetivando evidenciar de que forma o Sistema de Informações Contábeis e Gerenciais (SICG) pode contribuir para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações de assistência social, conforme preconizado teoricamente no capítulo cinco.

Na primeira parte apresenta-se a contextualização do exemplo, com informações sobre a entidade, sua missão, objetivos e valores, características jurídicas, principais fontes de recursos, serviços voluntários, composição do conselho de administração e suas principais atribuições.

Em seguida são elencados os principais elementos do contrato de gestão, como, por exemplo, prazo de vigência, recursos financeiros, cronogramas, relatórios de prestação de contas, avaliação do desempenho institucional e processo de gestão da entidade.

Elabora-se, na terceira parte, o orçamento anual da entidade, com previsão das receitas, investimentos, custos dos serviços prestados e despesas operacionais. Para fins didáticos, tais previsões são apresentadas de forma analítica apenas para o primeiro trimestre, porém as Demonstrações Contábeis são projetadas para o período de um ano.

Simula-se, em seguida, a execução do orçamento, com a realização das receitas, investimentos, custos e despesas para o primeiro trimestre e analisam-se as variações ocorridas nesse período.

O mesmo exemplo é apresentado, na quarta parte, valendo-se de conceitos econômicos, com reconhecimento das receitas com base no fluxo físico e operacional (volume de serviços prestados), reconhecimento contábil do trabalho voluntário e das doações de materiais ou serviços efetuadas a favor da entidade. A mensuração desses fluxos é feita com base em preços praticados internamente e/ou por entidades alternativas (preço corrente de mercado).

Por fim, o mesmo exemplo é desenvolvido utilizando o Sistema de Contabilidade por Fundos, cuja característica principal é a segregação contábil dos recursos designados para atender fins específicos.

## 6.2. Principais Características da Entidade

**DENOMINAÇÃO:** "Associação de Amparo ao Deficiente - AAD"

**FILOSOFIA DA AAD:**

**(I) MISSÃO:**

"Atender as necessidades da pessoa portadora de deficiência física, contribuindo para o estabelecimento de sua dignidade, exercício de sua cidadania e conseqüente transformação social, através da autogestão de recursos, sob enfoque empresarial".

**(II) OBJETIVOS:**

- Promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência física;
- Possibilitar a integração da pessoa portadora de deficiência física à sociedade, buscando a sua independência financeira e profissional;
- Encorajar as pessoas deficientes a desenvolver, por si próprias, um renovado sentido de valores e propósitos na vida;
- Desenvolver ações junto aos familiares dos deficientes, objetivando prepará-los para exercer a solidariedade com responsabilidade;

**(III) VALORES:**

- Cortesia e atendimento digno a todos os portadores de deficiência física, indiscriminadamente.
- Na AAD desempenho é sinônimo de vidas transformadas: mudança de comportamento, saúde, esperanças, competência e capacidades.
- O crescimento patrimonial não é a razão de ser da AAD. Entretanto, os escassos recursos confiados à entidade serão justificados por competência administrativa evidenciada na geração e distribuição de benefícios às pessoas portadoras de deficiências;
- Na AAD, não há informação que possa ser negada e omitida aos seus doadores, colaboradores, subventores, voluntários e demais parceiros. A transparência das suas ações será evidenciada através de contínuos relatórios de prestação de contas, validados por profissionais habilitados;

**CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS:**

- Pessoa jurídica do direito privado, sem fins lucrativos, constituída na forma de associação civil;
- Organização Social (OS), qualificada como tal pelo Poder Público (Executivo Municipal), nos termos da legislação vigente;
- Entidade declarada como de interesse social e utilidade pública (Municipal, Estadual e Federal), para gozo dos benefícios fiscais, tributários e previdenciários, definidos em lei;

- PRINCIPAIS FONTES DE RECURSOS:**
- Dotações orçamentárias e subvenções sociais oriundas do Poder Público Municipal, via contrato de gestão;
  - Doações, legados e heranças destinados a apoiar as atividades da AAD;
  - Doações e contribuições de entidades nacionais e estrangeiras;
  - Contribuições voluntárias dos associados e da comunidade em geral;
  - Rendimentos de aplicações dos ativos financeiros e outros pertinentes ao patrimônio da entidade;
  - Outros recursos que porventura forem destinados a AAD.
- SERVIÇO VOLUNTÁRIO:**
- Executado por pessoas físicas, mediante contrato, sem remuneração, com objetivos cívicos, culturais, educacionais, recreativos e de assistência social.
- ASSOCIADOS:**
- Aqueles que têm afinidades com a missão, objetivos e princípios da AAD, dispostos a obedecer às disposições estatutárias, aos regulamentos internos, às decisões do Conselho de Administração, bem como às resoluções da Diretoria.
- CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO (CA):**
- 3 (três) representantes do Poder Público (Municipal);
  - 3 (três) membros indicados pelas entidades representativas da sociedade civil;
  - 2 (dois) representantes da sociedade com notória capacidade profissional e reconhecida idoneidade moral, eleitos pelos demais integrantes do Conselho;
  - 1 (um) representante eleito pelos associados;
  - 1 (um) representante do corpo funcional, eleito pelos funcionários.
- PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES DO CA:**
- definir os objetivos e diretrizes de atuação da AAD;
  - aprovar a proposta do Contrato de Gestão;
  - aprovar a proposta de orçamento da AAD e o seu programa de investimentos;
  - escolher, designar e dispensar os membros da Diretoria;
  - aprovar e encaminhar, ao órgão público supervisor da execução do Contrato de Gestão, os relatórios gerenciais e de atividades da AAD, elaborados pela Diretoria;
  - fiscalizar, com o auxílio de auditoria externa, o cumprimento das diretrizes e metas definidas para a entidade e aprovar as Demonstrações Contábeis e as contas da entidade.

### 6.3. Informes sobre o Contrato de Gestão (Extrato)

#### 6.3.1. Entidades envolvidas

**Supervisora:** Prefeitura do Município "ABC"

**Organização Social:** Associação de Amparo ao Deficiente - AAD

#### 6.3.2. Finalidade, objeto e objetivos estratégicos do contrato

**FINALIDADE:**

- Fomento e execução de atividades de assistência social a pessoas portadoras de deficiência física.

**OBJETO:**

- Especificação do programa de trabalho;
- Especificação dos recursos envolvidos e do cronograma de desembolso financeiro;
- Definição das metas e objetivos a serem alcançados;
- Definição das obrigações e responsabilidades das partes;
- Definição dos critérios de avaliação e indicadores de desempenho.

**OBJETIVOS ESTRATÉGICOS:**

- Implementar políticas públicas sociais, com maior eficiência, de forma mais flexível e orientadas para o cliente-cidadão;
- promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência física;
- promover a integração do deficiente ao mercado de trabalho.

#### 6.3.3. Prazo de vigência, recursos financeiros e cronograma de desembolso

**Prazo de Vigência:** 1 ano (01/01/X1 a 31/12/X1)

**Valor Global dos Recursos:** \$ 240.000,00

**Vinculação dos Recursos:**

- 50% para despesas de custeio
- 50% para reformas e aquisição de imobilizados

**Cronograma de Desembolso:**

- Quota mensal de \$ 10.000,00 para despesas de custeio
- Quota mensal de \$ 10.000,00 para imobilizações

### 6.3.4. Relatórios de prestação de contas (*accountability*)

#### I. Demonstrações Contábeis convencionais

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- Demonstração do Fluxo de Caixa;

Elaboradas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a legislação societária.

#### II. Balanço Social

Elaborado de forma a suprir os usuários com informações relativas ao perfil de atuação social da entidade durante o período, a qualidade de suas relações com os funcionários, segurança no trabalho, previdência privada, investimentos e relacionamentos com associados e a comunidade em geral, cumprimento das cláusulas sociais, investimentos em meio ambiente, etc.

#### III. Demonstração do Resultado Econômico

Demonstração contábil complementar aos relatórios contábeis convencionais, elaborada a partir de um conjunto de conceitos e premissas obtidos da Contabilidade Gerencial, com a finalidade de evidenciar, objetivamente, os correspondentes valores econômicos gerados e distribuídos à comunidade na forma de benefícios sociais, contemplando:

**Receita econômica:** valor econômico do fluxo dos serviços prestados pela entidade, tendo como parâmetro preços correntes de mercado praticado por entidades alternativas.

**Serviço voluntário:** reconhecimento do valor econômico dos serviços prestados por voluntários, tendo como parâmetro preços correntes de mercado, praticado por profissionais que prestem o mesmo serviço com qualidade e condições idênticas.

**Despesas e custos pagos por terceiros:** reconhecimento do valor das despesas e dos custos pagos por terceiros em prol da entidade, tendo como parâmetro o correspondente valor desses elementos.

#### **IV. Relatório de prestação de contas**

Conjunto de documentos, relatórios contábeis (Demonstrações Contábeis convencionais, acompanhadas das respectivas notas explicativas e parecer de auditoria independente, Balanço Social e Demonstração do Resultado Econômico), informações estatísticas, indicadores financeiros e econômicos, de produtividade e qualidade, comparando as metas (orçamentos) com os resultados alcançados, etc.

##### **6.3.5. Avaliação do desempenho institucional**

Conforme demonstrado no decorrer deste trabalho, o processo de avaliação do desempenho institucional das organizações sociais, na visão deste autor, deve contemplar tanto indicadores quantitativos quanto qualitativos. Entretanto, dado o escopo e delimitações deste estudo, no exemplo que se desenvolve privilegiam-se apenas as Demonstrações Contábeis convencionais e, especialmente, a Demonstração do Resultado Econômico como instrumentos adequados para avaliar o desempenho institucional.

#### **6.4. Processo de Gestão da AAD**

##### **6.4.1. Planejamento estratégico**

São esses os principais objetivos estratégicos aprovados pelo Conselho de Administração da AAD e ratificados pelos representantes do Poder Público, relativos ao período de vigência do Contrato de Gestão:

- divulgar os serviços prestados pela AAD, objetivando angariar maior número de associados, parceiros e voluntários;
- ampliar os serviços, de forma a atender maior número de pessoas portadoras de deficiência, residentes no município "ABC";
- melhorar a qualidade dos serviços prestados, implementando técnicas modernas de atendimento nas áreas médicas (fisioterapia, fonoaudiologia, ortodontia, psicologia, clínica, etc.), contando também como novos investimentos em equipamentos modernos;
- melhorar o atendimento nos serviços de apoio, valendo-se de tecnologias modernas (sistemas e equipamentos) e treinamento dos nossos colaboradores (funcionários), através da realização de cursos periódicos de reciclagem profissional;
- Implementar serviço de telemarketing, objetivando ampliar o número de doadores;
- ampliação do número de voluntários da área de saúde.



## 6.4.2. Planejamento operacional

A partir da definição dos objetivos estratégicos, apresenta-se a seguir o planejamento operacional das ações dos gestores para o ano 19X1.

### 6.4.2.1. Dados operacionais e diretrizes financeiras

#### (a) Atendimentos a deficientes

A “AAD” atende dois grupos distintos de portadores de deficiência física: os que permanecem na entidade em período diurno integral (8 horas) e os que recebem apenas atendimento esporádico.

#### (b) Serviços profissionais prestados aos deficientes

- Serviços remunerados: serviços prestados pelos seguintes profissionais da área de saúde: fisioterapeutas, fonoaudiólogos, psicólogos e clínicos geral.
- Serviços não remunerados: os assistentes sociais, odontologistas e enfermeiros prestam serviços voluntários, mediante contrato.

#### (c) Diretoria

- Por disposição estatutária, os membros da Diretoria não recebem qualquer tipo de remuneração. O tempo dedicado à “AAD” é considerado trabalho voluntário.

#### (d) Diretrizes financeiras básicas

- **Contrato de gestão**: dos recursos oriundos do Contrato de Gestão, 50% são destinados, obrigatoriamente, para despesas de custeio (caixa geral) e o restante para imobilizações (reformas, compra de equipamentos de escritório e de fisioterapia, móveis e utensílios, etc.);
- **Fundo social**: das contribuições recebidas dos associados, 10% são destinadas para formar um fundo, denominado “Fundo Social”, para compra (ou fabricação) e distribuição gratuita de equipamentos de uso individual de deficientes.
- **Fundo para contingência**: com o objetivo de preservar o patrimônio da “AAD”, os *superávits*, trimestralmente apurados, integrarão um fundo, denominado “Fundo para Contingência”, que somente poderá ser utilizado para absorver eventuais *déficits* ou, então, por deliberação da Assembleia Geral.
- **Fundo para treinamento dos funcionários e voluntários (RH)**: dos recursos oriundos do convênio internacional com a Fundação WWZ previstos para o orçamento de 19X1, deverá ser destinada, trimestralmente, a quantia de \$ 3.000 para treinamento dos funcionários e voluntários da “AAD” e a outra parte dos recursos poderá ser utilizada segundo previsão orçamentária da entidade (caixa geral).
- **Receitas de aplicações financeiras**: vinculação das receitas financeiras aos respectivos fundos.

### 6.4.2.2. Orçamento

Objetivando simplificar o exemplo e torná-lo o mais didático possível, assumem-se as seguintes premissas e critérios:

- ⇒ orçamento elaborado considerando não ter havido desvalorização do poder aquisitivo da moeda no período (inflação zero);
- ⇒ Demonstrações Contábeis projetadas para os quatro trimestres de 19X1, período de vigência do contrato de gestão;
- ⇒ orçamento analítico das receitas apenas para o primeiro trimestre de 19X1;
- ⇒ orçamento analítico para investimentos em imobilizações (capital) apenas para o primeiro trimestre de 19X1;
- ⇒ dos custos dos serviços prestados, apenas os serviços prestados por profissionais da área de saúde - por representarem parcela mais expressiva desses custos - foram discriminados, abrangendo apenas para o primeiro trimestre;
- ⇒ os demais custos e despesas não foram discriminados;
- ⇒ não são contemplados nesse exemplo aspectos relacionados às imunidades e isenções fiscais, tributárias e previdenciárias.

Em função dos objetivos estratégicos delineados (ampliação do número de associados, implementação do serviço de telemarketing, ampliação do número de atendimentos e do trabalho voluntário, etc.), esperam-se as seguintes variações nas receitas, custos e despesas, a cada trimestre, consideradas na elaboração das Demonstrações Contábeis projetadas:

- aumento de 8% no número de associados e correspondente acréscimo no valor das contribuições voluntárias;
- aumento de 20% no valor das doações oriundas dos serviços de telemarketing;
- aumento no número de "padrinhos" e correspondente acréscimo das receitas desses colaboradores;
- redução "per capita" do custo dos serviços prestados, em função do aumento do número de serviços voluntários;
- aumento das despesas operacionais em 10%.

## I - Orçamento das Receitas

### 1. Contribuições de Associados

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Número de Associados	300	300	300	900
Participação Percentual Esperada	65,0%	65,0%	65,0%	
Média de Contribuições Voluntárias \$	195	195	195	
Valor da Mensalidade Voluntária (\$)	20	20	20	20
<b>TOTAIS</b>	<b>3.900</b>	<b>3.900</b>	<b>3.900</b>	<b>\$ 11.700</b>

**2. Doações - Telemarketing**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Doações de \$ 5 (Qtde.)	200	250	250	700
Doações de \$ 10 (Qtde.)	30	50	50	130
Doações de \$ 15 (Qtde.)	20	30	30	80
Receitas Totais de \$ 5	1.000	1.250	1.250	\$ 3.500
Receitas Totais de \$ 10	300	500	500	\$ 1.300
Receitas Totais de \$ 15	300	450	450	\$ 1.200
<b>TOTAL</b>	<b>1.600</b>	<b>2.200</b>	<b>2.200</b>	<b>\$ 6.000</b>

**3. Doações de "Padrinhos"**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Número dos Padrinhos	40	50	60	150
Valor médio das doações (\$)	25	25	25	25
<b>TOTAIS</b>	<b>1.000</b>	<b>1.250</b>	<b>1.500</b>	<b>\$ 3.750</b>

**4. Convênios Internacionais**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Fundação WWZ	-	-	\$ 19.500	\$ 19.500

**5. Prefeitura Municipal "ABC" - Contrato de Gestão**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Recursos para Despesas de Custeio	10.000	10.000	10.000	\$ 30.000

**6. Receitas Totais Previstas para o Período**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Contribuições de Associados	3.900	3.900	3.900	11.700
Doações - Telemarketing	1.600	2.200	2.200	6.000
Doações - "Padrinhos"	1.000	1.250	1.500	3.750
Convênios Internacionais	6.500	6.500	6.500	19.500
Contrato de Gestão - Despesas de Custeio	10.000	10.000	10.000	30.000
Outras (Financeiras)	1.200	1.400	1.867	4.467
<b>TOTAIS</b>	<b>24.200</b>	<b>25.250</b>	<b>25.967</b>	<b>\$ 75.417</b>

**II. Orçamento de Capital****1. Fonte de Recursos**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
1. Prefeitura Municipal - "ABC"				
1.1. Contrato de Gestão - Imobilizações	10.000	10.000	10.000	30.000
2. Recursos da Entidade				
2.1. Fundo para Imobilização	3.500	3.500	3.000	10.000
<b>TOTAL DOS RECURSOS</b>	<b>13.500</b>	<b>13.500</b>	<b>13.000</b>	<b>\$ 40.000</b>

**2. Plano de Aquisições**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
1. Reforma do Edifício	3.500	3.500	3.000	10.000
2. Reforma e Aquisição de Instalações	1.500	1.500	2.000	5.000
3. Aquisição de Móveis Utensílios	2.500	2.500	2.000	7.000
4. Aquisição de Equipamentos	4.000	4.000	3.000	11.000
5. Transferência para Segundo Trimestre	-	-	7.000	7.000
<b>TOTAIS</b>	<b>11.500</b>	<b>11.500</b>	<b>17.000</b>	<b>\$ 40.000</b>

**III. Orçamento dos Custos dos Serviços Prestados e das Despesas Operacionais<sup>1</sup>**

**1. Custo dos Serviços Prestados**

**1.1. Custos Diretos e Indiretos**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
<b>1. Profissionais Liberais de Saúde</b>				
<b>1.1. Fisioterapeutas</b>				
1. Número de Sessões	550	605	665	1820
2. Valor Unitário da Sessão (\$)	10,00	10,00	10,00	
3. Valor Total (1 x 2)	5.500	6.050	6.650	\$ 18.200
<b>1.2. Fonoaudiólogos</b>				
1. Número de Sessões	110	121	133	364
2. Valor Unitário da Sessão (\$)	10,00	10,00	10,00	
3. Valor Total (1 x 2)	1.100	1.210	1.330	\$ 3.640
<b>1.3. Psicólogos</b>				
1. Número de Sessões	220	242	266	728
2. Valor Unitário da Sessão (\$)	10,00	10,00	10,00	
3. Valor Total (1 x 2)	2.200	2.420	2.660	\$ 7.280
<b>1.4. Clínico Geral</b>				
1. Número de Consultas	88	97	106	291
2. Valor Unitário da Consulta (\$)	10,00	10,00	10,00	
3. Valor Total (1 x 2)	880	970	1.060	\$ 2.910
<b>SOMA</b>	<b>9.680</b>	<b>10.650</b>	<b>11.700</b>	<b>\$ 32.030</b>
<b>2. Outros Custos Diretos</b>				
<b>2.1. Diversos</b>	<b>4.500</b>	<b>4.500</b>	<b>5.066</b>	<b>\$ 14.066</b>
<b>3. Custos Indiretos</b>				
<b>3.1. Depreciação e outros</b>	<b>3.800</b>	<b>3.800</b>	<b>3.924</b>	<b>\$ 11.524</b>
<b>TOTAL DOS CUSTOS SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>17.980</b>	<b>18.950</b>	<b>20.690</b>	<b>\$ 57.620</b>

**2. Despesas Operacionais**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Administrativas	3.000	3.000	3.120	9.120
Serviços de Terceiros - Telemarketing	400	400	400	1.200
Treinamento de Funcionários	1.000	1.000	1.000	3.000
<b>TOTAIS</b>				<b>\$ 13.320</b>

<sup>1</sup> Para simplificar o caso, discrimina-se, a título exemplificativo, apenas um item desse grupo, no caso, custo dos serviços prestados por profissionais da área de saúde.

### 6.4.2.3. Demonstrações Contábeis projetadas

#### (I) Balanço Patrimonial

Quadro 6.1 - Balanço Patrimonial Projetado

ATIVO	31/12/X0	31/03/X1	30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
<b>CIRCULANTE</b>					
Caixa e Bancos	4.500	4.145	6.669	6.549	5.412
Aplicações Financeiras	46.500	47.895	29.332	40.212	56.418
Convênios a Receber	2.000	19.500	19.500	19.500	19.500
Contribuições a Receber	9.000	5.850	6.318	6.825	7.371
Estoques de Medicamentos	1.200	1.260	1.323	1.389	1.458
Aplicações Financeiras Vinculadas					
- Fundo para Contingências	-	-	4.477	10.854	15.991
- Fundo para Imobilizações	76.800	69.872	62.667	55.174	47.381
- Fundo Social	-	1.485	2.702	4.016	5.436
	140.000	150.007	132.988	144.519	158.967
<b>PERMANENTE</b>					
Imobilizado Líquido (Quadro 6.1.1.)	140.000	166.400	220.125	243.775	266.750
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>280.000</b>	<b>316.407</b>	<b>353.113</b>	<b>388.294</b>	<b>425.717</b>
<b>PASSIVO + PLS</b>					
<b>CIRCULANTE</b>					
Fornecedores	30.000	26.170	26.090	25.960	26.724
Serviços de Terceiros	-	4.560	4.953	5.382	5.850
Outras Contas a Pagar	-	1.200	1.440	1.728	2.074
	30.000	31.930	32.483	33.070	34.648
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL</b>					
Patrimônio Social	250.000	250.000	250.000	250.000	250.000
Doações e Subv p/ Imobilizações	-	30.000	60.000	90.000	120.000
Fundo para Contingências	-	4.477	10.630	15.224	21.069
	250.000	284.477	320.630	355.224	391.069
<b>TOTAL DO PASSIVO + PLS</b>	<b>280.000</b>	<b>316.407</b>	<b>353.113</b>	<b>388.294</b>	<b>425.717</b>

Quadro 6.1.1. Imobilizado

1. PLANO DE EXPANSÃO E CORRESPONDENTES DEPRECIÇÕES						
1.1. IMOBILIZADO	31/12/X0	1TRIM/X1	2TRIM/X1	3TRIM/X1	4TRIM/X1	31/12/X1
Terrenos	10.400	-	-	-	-	10.400
Edifícios	60.000	10.000	10.000	10.000	10.000	100.000
Instalações	30.000	5.000	5.000	5.000	5.000	50.000
Móveis e Utensílios	40.000	7.000	7.000	7.000	7.000	68.000
Veículos	60.000	-	28.000	-	-	88.000
Equipamentos	50.000	11.000	11.000	11.000	11.000	94.000
<b>SOMA</b>	<b>\$ 250.400</b>	<b>\$ 33.000</b>	<b>\$ 61.000</b>	<b>\$ 33.000</b>	<b>\$ 33.000</b>	<b>\$ 410.400</b>
<b>1.2. DEPRECIÇÃO<sup>2</sup></b>						
Edifícios (4% a.o)	(14.400)	(600)	(700)	(800)	(900)	(17.400)
Instalações (10% a.o)	(15.000)	(750)	(875)	(1.000)	(1.125)	(18.750)
Móveis e Utensílios (10%)	(20.000)	(1.000)	(1.175)	(1.350)	(1.525)	(25.050)
Veículos (20% a.o)	(36.000)	(3.000)	(3.000)	(4.400)	(4.400)	(50.800)
Equipamentos (10% a.o)	(25.000)	(1.250)	(1.525)	(1.800)	(2.075)	(31.650)
<b>SOMA</b>	<b>\$(110.400)</b>	<b>\$(6.600)</b>	<b>\$(7.275)</b>	<b>\$(9.350)</b>	<b>\$(10.025)</b>	<b>\$(143.650)</b>

<sup>2</sup> Depreciação calculada pelo método linear. Para simplificar o exemplo, não foram depreciados os imobilizados adquiridos no trimestre.

## Quadro 6.1.1. Imobilizado (continuação)

1.3. CUSTOS E DESPESAS	1TRIM/X1	2TRIM/X1	2TRIM/X1	2TRIM/X1	31/12/X1
Despesas Operacionais	(1.320)	(1.455)	(1.870)	(2.005)	(6.650)
Custo dos Serviços Prestados	(5.280)	(5.820)	(7.480)	(8.020)	(26.600)
TOTAL	\$ (6.600)	\$ (7.275)	\$ (9.350)	\$ (10.025)	\$ (33.250)
2. VALORES ACUMULADOS					
2.1. IMOBILIZADO	31/12/X0	31/03/X1	30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
Terrenos	10.400	10.400	10.400	10.400	10.400
Edifícios	60.000	70.000	80.000	90.000	100.000
Instalações	30.000	35.000	40.000	45.000	50.000
Móveis e Utensílios	40.000	47.000	54.000	61.000	68.000
Veículos	60.000	60.000	88.000	88.000	88.000
Equipamentos	50.000	61.000	72.000	83.000	94.000
	\$ 250.400	\$ 283.400	\$ 344.400	\$ 377.400	\$ 410.400
2.2. DEPRECIÇÃO					
Edifícios	(14.400)	(15.000)	(15.700)	(16.500)	(17.400)
Instalações	(15.000)	(15.750)	(16.625)	(17.625)	(18.750)
Móveis e Utensílios	(20.000)	(21.000)	(22.175)	(23.525)	(25.050)
Veículos	(36.000)	(39.000)	(42.000)	(46.400)	(50.800)
Equipamentos	(25.000)	(26.250)	(27.775)	(29.575)	(31.650)
	\$ (110.400)	\$ (117.000)	\$ (124.275)	\$ (133.625)	\$ (143.650)
2.3. VALOR LÍQUIDO	\$ 140.000	\$ 166.400	220.125	243.775	266.750

## (II) Demonstração do Superávit ou Déficit

Quadro 6.2 - Demonstração do Superávit ou Déficit do Período - Projetada

DESCRIÇÃO	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL
<b>RECEITAS</b>					
Contribuições de Associados	11.700	12.636	13.650	14.742	52.728
Doações - Telemarketing	6.000	7.200	8.640	10.368	32.208
Doações - "Padrinhos"	3.750	5.000	4.500	6.000	19.250
Convênios Internacionais	19.500	19.500	19.500	19.500	78.000
Subvenções p/ Custeio - C. Gestão	30.000	30.000	30.000	30.000	120.000
Financeiras:	-	-	-	-	-
- Não Vinculadas	1.395	1.437	880	1.206	4.918
- Vinculadas ao Fundo p/Cantingências	-	-	224	543	767
- Vinculadas ao Fundo p/Imobilizações	3.072	2.795	2.507	2.207	10.581
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>75.417</b>	<b>78.568</b>	<b>79.901</b>	<b>84.566</b>	<b>318.452</b>
<b>CUSTOS E DESPESAS</b>					
Custo dos Serviços Prestados	57.620	58.000	59.400	61.468	236.488
Despesas Operacionais	6.600	7.260	7.986	8.785	30.631
Serv. Terceiros (Telemarketing)	1.200	1.440	1.728	2.074	6.442
Depreciação Administrativa	1.320	1.455	1.870	2.005	6.650
Drogas e Medicamentos	1.200	1.260	1.323	1.389	5.172
Treinamento de Funcionários	3.000	3.000	3.000	3.000	12.000
<b>TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS</b>	<b>70.940</b>	<b>72.415</b>	<b>75.307</b>	<b>78.721</b>	<b>297.383</b>
<b>Superávit (Déficit) do Período</b>	<b>4.477</b>	<b>6.153</b>	<b>4.594</b>	<b>5.845</b>	<b>21.069</b>

**(III) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social**

Quadro 6.3 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social Projetada

PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL	31/12/X0	31/03/X1	30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
Patrimônio Social	250.000	250.000	250.000	250.000	250.000
Doações e Subvenção p/ Imobilizações	-	30.000	60.000	90.000	120.000
Superávit (Déficits) do Período	-	4.477	6.153	4.594	5.845
(-) Transf. P/ Fundo de Contingências	-	(4.477)	(6.153)	(4.594)	(5.845)
Fundo para Contingência	-	4.477	10.630	15.224	21.069
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL</b>	<b>250.000</b>	<b>284.477</b>	<b>320.630</b>	<b>355.224</b>	<b>391.069</b>

**(IV) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos**

Quadro 6.4 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos Projetada

DESCRIÇÃO	31/03/X1	30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
<b>ORIGENS DE RECURSOS</b>				
Superávit (Déficit) do Período	4.477	6.153	4.594	5.845
Mais: Depreciação	<u>6.600</u>	<u>7.275</u>	<u>9.350</u>	<u>10.025</u>
= Superávit (Déficit) Ajustado	11.077	13.428	13.944	15.870
Subvenções Patrimoniais	<u>30.000</u>	<u>30.000</u>	<u>30.000</u>	<u>30.000</u>
<b>TOTAL DAS ORIGENS</b>	<b>41.077</b>	<b>43.428</b>	<b>43.944</b>	<b>45.870</b>
<b>APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>				
Aquisição de Imobilizado	<u>33.000</u>	<u>61.000</u>	<u>33.000</u>	<u>33.000</u>
<b>VARIAÇÃO NO CAPITAL CIRC. LÍQUIDO</b>	<b>8.077</b>	<b>(17.572)</b>	<b>10.944</b>	<b>12.870</b>
<b>DEMONSTRAÇÃO DA VARIAÇÃO NO CCL</b>				
<b>SALDOS NO INÍCIO DO PERÍODO</b>				
Ativo Circulante	140.000	150.007	132.988	144.519
Passivo Circulante	<u>(30.000)</u>	<u>(31.930)</u>	<u>(32.483)</u>	<u>(33.070)</u>
Capital Circulante Líquido	110.000	118.077	100.505	111.449
<b>SALDOS NO FINAL DO PERÍODO</b>				
Ativo Circulante	150.007	132.988	144.519	158.967
Passivo Circulante	<u>(31.930)</u>	<u>(32.483)</u>	<u>(33.070)</u>	<u>(34.648)</u>
Capital Circulante Líquido	118.077	100.505	111.449	124.319
<b>VARIAÇÃO NO CCL</b>	<b>8.077</b>	<b>(17.572)</b>	<b>10.944</b>	<b>12.870</b>

## (V) Demonstração do Fluxo de Caixa

Quadro 6.5- Demonstração do Fluxo de Caixa Projetada

DESCRIÇÃO	31/03/X1	30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
<b>SALDO NO INÍCIO DO PERÍODO</b>	<b>51.000</b>	<b>52.040</b>	<b>36.001</b>	<b>46.761</b>
<b>INGRESSOS DE RECURSOS</b>				
Contribuições de Associados	14.850	12.168	13.143	14.196
Doações - Telemarketing	6.000	7.200	8.640	10.368
Doações - "Padrinhos"	3.750	5.000	4.500	6.000
Convênios Internacionais	2.000	19.500	19.500	19.500
Subvenções p/ Custeio - C. Gestão	30.000	30.000	30.000	30.000
Subvenções p/ Imob. - C. Gestão	30.000	30.000	30.000	30.000
Transf. do Fundo p/ Investimentos	10.000	10.000	10.000	10.000
Receitas Financ. não Vinculadas	1.395	1.437	880	1.206
<b>SOMA</b>	<b>97.995</b>	<b>115.305</b>	<b>116.663</b>	<b>121.270</b>
<b>SALDO INICIAL + INGRESSOS</b>	<b>148.995</b>	<b>167.345</b>	<b>152.664</b>	<b>168.031</b>
<b>DESTINAÇÕES DE RECURSOS</b>				
Fornecedores	59.470	55.890	56.043	57.077
Serviços de Terceiros	-	4.560	4.953	5.382
Pagamento de Outras Contas	-	1.200	1.440	1.728
Treinamento de Funcionários	3.000	3.000	3.000	3.000
Investimentos em Imobilizações	33.000	61.000	33.000	33.000
Transf. p/ Aplicação no Fundo Social	1.485	1.217	1.314	1.420
Transf. p/ Aplicação no Fundo p/ Contingências	-	4.477	6.153	4.594
<b>SOMA</b>	<b>96.955</b>	<b>131.344</b>	<b>105.903</b>	<b>106.201</b>
<b>SALDO FINAL DISPONÍVEL</b>	<b>52.040</b>	<b>36.001</b>	<b>46.761</b>	<b>61.830</b>

## 6.4.3. Execução das operações relativas ao primeiro trimestre

## I - Fluxo das Receitas Realizadas

## 1. Contribuições de Associados

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Número de Associados	265	274	299	838
Participação Percentual Esperada	66,0%	67,0%	68,0%	
Média de Contribuições Voluntárias	175	184	203	
Valor da Mensalidade Voluntária (\$)	20	20	20	20
<b>TOTAIS</b>	<b>3.500</b>	<b>3.680</b>	<b>4.060</b>	<b>\$ 11.240</b>

## 2. Doações - Telemarketing

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Doações de \$ 5 (Qtde.)	210	275	280	765
Doações de \$ 10 (Qtde.)	40	45	60	145
Doações de \$ 15 (Qtde.)	25	28	32	85
Receitas Totais de \$ 5	1.050	1.375	1.400	\$ 3.825
Receitas Totais de \$ 10	400	450	600	\$ 1.450
Receitas Totais de \$ 15	375	420	480	\$ 1.275
<b>TOTAL</b>	<b>1.825</b>	<b>2.245</b>	<b>2.480</b>	<b>\$ 6.550</b>



**3. Doações de "Padrinhos"**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Número dos Padrinhos	45	57	58	160
Valor médio das doações (\$)	23	29	29	27,31
<b>TOTAIS</b>	<b>1.035</b>	<b>1.653</b>	<b>1.682</b>	<b>\$ 4.370</b>

**4. Convênios Internacionais**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Fundação WWZ	-	-	\$ 19.500	\$ 19.500

**5. Prefeitura Municipal "ABC" - Contrato de Gestão**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Recursos para Despesas de Custeio	10.000	10.000	10.000	\$ 30.000

**6. Total das Receitas Realizadas no Período**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Contribuições de Associados	3.500	3.680	4.060	11.240
Doações - Telemarketing	1.825	2.245	2.480	6.550
Doações - "Padrinhos"	1.035	1.653	1.682	4.370
Convênios Internacionais	6.500	6.500	6.500	19.500
Contrato de Gestão - Despesas de Custeio	10.000	10.000	10.000	30.000
Outras (Financeiras)	1.420	1.440	1.607	4.467
<b>TOTAIS</b>	<b>24.280</b>	<b>25.518</b>	<b>26.329</b>	<b>\$ 76.127</b>

**II - Execução do Orçamento de Capital**

**1. Fonte de Recursos**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
1. Prefeitura Municipal - "ABC"				
1.1. Contrato de Gestão - Imobilizações	10.000	10.000	10.000	30.000
2. Recursos da Entidade				
2.1. Fundo para Imobilização	3.500	3.500	3.000	10.000
<b>TOTAL DOS RECURSOS</b>	<b>13.500</b>	<b>13.500</b>	<b>13.000</b>	<b>\$ 40.000</b>

**2. Plano de Aquisições**

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
1. Reforma do Edifício	2.500	2.500	2.500	7.500
2. Reforma e Aquisição de Instalações	1.500	1.500	1.650	4.650
3. Aquisição de Móveis Utensílios	3.000	3.500	3.700	10.200
4. Aquisição de Equipamentos	3.000	3.000	3.100	9.100
5. Transferência para Segundo Trimestre	-	-	8.550	8.550
<b>TOTAIS</b>	<b>10.000</b>	<b>10.500</b>	<b>19.500</b>	<b>\$ 40.000</b>

### III - Fluxo dos Custos dos Serviços Prestados e das Despesas Operacionais

#### 1. Custo dos Serviços Prestados

##### 1.1.1. Custos Diretos e Indiretos

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
<b>1. Profissionais Liberais de Saúde</b>				
<b>1.1. Fisioterapeutas</b>				
1. Número de Sessões	562	597	630	1.789
2. Valor Unitário da Sessão (\$)	10,00	10,00	12,00	
3. Valor Total (1 x 2)	5.620	5.970	7.560	19.150
<b>1.2. Fonoaudiólogos</b>				
1. Número de Sessões	108	117	126	351
2. Valor Unitário da Sessão (\$)	10,00	10,00	12,00	
3. Valor Total (1 x 2)	1.080	1.170	1.512	3.762
<b>1.3. Psicólogos</b>				
1. Número de Sessões	222	248	268	738
2. Valor Unitário da Sessão (\$)	10,00	10,00	12,00	
3. Valor Total (1 x 2)	2.220	2.480	3.216	7.916
<b>1.4. Clínico Geral</b>				
1. Número de Consultas	97	104	128	329
2. Valor Unitário da Consulta (\$)	10,00	10,00	12,00	
3. Valor Total (1 x 2)	970	1.040	1.536	3.546
<b>SOMA</b>	<b>9.890</b>	<b>10.660</b>	<b>13.824</b>	<b>\$ 34.374</b>
<b>2. Outros Custos Diretos</b>				
<b>2.1. Diversos</b>	<b>4.000</b>	<b>4.000</b>	<b>4.506</b>	<b>\$ 12.506</b>
<b>3. Custos Indiretos</b>				
<b>3.1. Depreciação e outros</b>	<b>3.500</b>	<b>3.500</b>	<b>3.996</b>	<b>\$ 10.996</b>
<b>TOTAL DOS CUSTOS SERVIÇOS PRESTADOS</b>	<b>17.390</b>	<b>18.160</b>	<b>22.326</b>	<b>\$ 57.876</b>

#### 2. Despesas Operacionais

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Administrativas	2.800	2.900	3.170	8.870
Serviços de Terceiros - Telemarketing	365	449	496	1.310
Treinamento de Funcionários	1.000	1.000	730	2.730
<b>TOTAIS</b>	<b>4.165</b>	<b>4.349</b>	<b>4.396</b>	<b>\$ 12.910</b>

#### 3. Total dos Custos e Despesas do Período

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Total dos Custos dos Serviços Prestados	17.390	18.160	22.326	57.876
Total das Despesas Operacionais	4.165	4.349	4.396	12.910
<b>TOTAIS</b>	<b>21.555</b>	<b>22.509</b>	<b>26.722</b>	<b>\$ 70.786</b>

### 6.4.4. Controle das operações

#### 6.4.4.1. Variações no fluxo das receitas, custos e despesas

##### I - Demonstração do *Superávit ou Déficit*

Quadro 6.6 - Demonstração do *Superávit ou Déficit* - Orçado versus Realizado

DESCRIÇÃO	ORÇADO	REALIZADO	VARIAÇÃO
<b>RECEITAS</b>			
Contribuições de Associados	11.700	11.240	(460)
Doações - Telemarketing	6.000	6.550	550
Doações - "Padrinhos"	3.750	4.370	620
Convênios Internacionais	19.500	19.500	-
Subvenções p/ Custeio - C. Gestão	30.000	30.000	-
Financeiras:	-	-	-
- Não Vinculadas	1.395	1.395	-
- Vinculadas ao Fundo para Contingências	-	-	-
- Vinculadas ao Fundo para Imobilizações	3.072	3.072	-
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>75.417</b>	<b>76.127</b>	<b>710</b>
<b>CUSTOS E DESPESAS</b>			
Custo dos Serviços Prestados	57.620	57.876	256
Despesas Operacionais	6.600	6.350	(250)
Serv. Terceiros (Telemarketing)	1.200	1.310	110
Depreciação Administrativa	1.320	1.320	-
Drogas e Medicamentos	1.200	1.200	-
Treinamento de Funcionários	3.000	2.730	(270)
<b>SOMA DOS CUSTOS E DESPESAS</b>	<b>70.940</b>	<b>70.786</b>	<b>(154)</b>
<i>Superávit (Déficit) do Período</i>	<b>4.477</b>	<b>5.341</b>	<b>556</b>

## II - Comportamento das Receitas

### 1. Receita de Associados

DESCRIÇÃO	Orçado	Realizado	Varição
1. Número de Associados	900	838	(62)
2. Percentual Médio de Contribuintes	65,00%	67,06%	
3. Média de Contribuições	585	562	(23)
4. Valor Unitário das Contribuições (\$)	20	20	-
5. Valor Total das Contribuições (\$)	11.700	11.240	\$ (460)

Esperava-se, para o primeiro trimestre, trezentos associados/mês (novecentos no trimestre) e um percentual de 65,00% de associados que efetivamente contribuiriam. Entretanto, o número de associados no trimestre foi inferior (menos 62) mas a média percentual de contribuições foi superior ao esperado em 2,07 pontos percentuais. Como o valor da contribuição é fixado pela Assembléia da entidade (\$ 20), isso resultou em uma variação total negativa de \$ 460 (23 contribuições a \$ 20).

**2. Receitas de Doações - Telemarketing**

PROFISSIONAIS	VARIÇÃO DE QTDE.			VARIÇÃO DE VALOR		
	Orçado	Realizado	Varição	Orçado	Realizado	Varição
1. Doações de \$ 5	700	765	65	3.500	3.825	325
2. Doações de \$ 10	130	145	15	1.300	1.450	150
3. Doações de \$ 15	80	85	5	1.200	1.275	75
				\$ 6.000	\$ 6.550	\$ 550

Com a implantação do sistema de Telemarketing, esperava-se que, no trimestre, 700 pessoas contribuissem com \$ 5, 130 com \$ 10 e 80 com \$ 15. Entretanto, esse número foi maior em, respectivamente, 65, 15 e 5, gerando \$ 550 a mais do que o orçado.

**3. Outras Doações - "Padrinhos"**

DESCRIÇÃO	Orçado	Realizado	Varição
1. Número de Padrinhos	150	160	10
2. Valor Médio das Doações (\$)	25,00	27,31	2,31
3. Valor Total das Doações (\$)	3.750	4.370	\$ 620

O número de "Padrinhos" doadores esperado para o primeiro trimestre superou as expectativas. Esperava-se 150 "Padrinhos" mas a entidade conseguiu aumentar esse número para 160. Além disso, contava-se com uma contribuição média de \$ 25,00 mas, conforme demonstrado no Quadro a seguir, esse valor foi de R\$ 27,31. Com isso a variação total foi positiva de \$ 620.

QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO (\$)	VALOR TOTAL (\$)
44	5,00	220,00
29	10,00	290,00
15	15,00	225,00
10	20,00	200,00
8	25,00	200,00
11	30,00	330,00
9	35,00	315,00
1	40,00	40,00
15	50,00	750,00
18	100,00	1.800,00
160	-	\$ 4.370,00
	CONTRIBUIÇÃO MÉDIA	\$ 27,3125

**4. Subvenções Internacionais - Fundação WWZ**

A Fundação WWZ confirmou, para o início de abril de 19X1, o repasse de \$ 19.500 referente ao primeiro trimestre, além de pagar, em janeiro de 19X1, o saldo existe em 31/12/X0 de \$ 2.000.

### 5. Subvenções da Prefeitura do Município ABC

Por se tratar de um valor contratado (Contrato de Gestão), o valor mensal de \$ 60.000 (\$ 30.000 para despesas de custeio e \$ 30.000 para aquisição de imobilizado) foi repassado integralmente na data prevista.

## III. Comportamento dos Custos dos Serviços Prestados

### 1. Custo Direto - Profissionais da Área de Saúde

#### 1.1. Janeiro e Fevereiro

PROFISSIONAIS	VARIACÃO DE QTDE.			VARIACÃO DE VALOR (\$)		
	Orçado	Realizado	Variacão	Orçado	Realizado	Variacão
Fisioterapeutas	1.155	1.159	4	11.550	11.590	40
Fonoaudiólogos	231	225	(6)	2.310	2.250	(60)
Psicólogos	462	470	8	4.620	4.700	80
Médicos Clínicos	185	201	16	1.850	2.010	160
<b>TOTAIS</b>	<b>2.033</b>	<b>2.055</b>	<b>22</b>	<b>20.330</b>	<b>20.550</b>	<b>220</b>

Nesse primeiro bimestre (janeiro e fevereiro), a variação total de \$ 220 pode ser explicada da seguinte forma: o valor das sessões de fisioterapia, fonoaudiologia e psicologia permaneceu conforme orçado (\$ 10), assim como o valor da consulta médica (\$ 10). Entretanto, foram realizadas nesse período 22 consultas além do previsto, resultando, assim, \$ 220 de variação (22 atendimentos x \$ 10) além do orçado.

#### 1.2. Março

PROFISSIONAIS	VARIACÃO DE QTDE.			VARIACÃO DE VALOR (\$)		
	Orçado	Realizado	Variacão	Orçado	Realizado	Variacão
Fisioterapeutas	665	630	(35)	6.650	7.560	910
Fonoaudiólogos	133	126	(7)	1.330	1.512	182
Psicólogos	266	268	2	2.660	3.216	556
Médicos Clínicos	106	128	22	1.060	1.536	476
<b>TOTAIS</b>	<b>1.170</b>	<b>1.152</b>	<b>(18)</b>	<b>11.700</b>	<b>13.824</b>	<b>\$ 2.124</b>

No mês de março o valor das sessões de fisioterapia, fonoaudiologia e psicologia e da consulta médica passou de \$ 10 para \$ 12. Em função disso, considerando também que foram realizados 18 atendimentos aquém do previsto no orçamento, a variação nesse item foi de \$ 2.124 além do orçado, calculado da seguinte forma:

DESCRIÇÃO	CÁLCULO	\$
1. (Preço Real - Preço Padrão) x Quantidade Real:	$(\$ 12 - \$ 10) \times 1.170 =$	2.340
2. (Qde. Real - Qtde. Padrão) x Preço Real =	$(1.152 - 1.170 \times \$ 12) =$	(216)
<b>3. VARIACÃO TOTAL (1 + 2)</b>		<b>2.124</b>

1.3 - Variação Total

PROFISSIONAIS	VARIÇÃO DE QTDE.			VARIÇÃO DE VALOR (\$)		
	Orçado	Realizado	Varição	Orçado	Realizado	Varição
Fisioterapeutas	1.820	1.789	(31)	18.200	19.150	950
Fonoaudiólogos	364	351	(13)	3.640	3.762	122
Psicólogos	728	738	10	7.280	7.916	636
Médicos Clínicos	291	329	38	2.910	3.546	636
<b>TOTAIS</b>	<b>3.203</b>	<b>3.207</b>	<b>4</b>	<b>32.030</b>	<b>34.374</b>	<b>\$ 2.344</b>
						<b>VALOR (\$)</b>
Variação de Janeiro e Fevereiro						220
Variação de março						<u>2.124</u>
Variação Total						<u>2.344</u>

6.4.4.2. Demonstrações Contábeis do primeiro trimestre e projetadas

Passado o primeiro trimestre, apresentam-se a seguir as Demonstrações Contábeis reais, encerradas em 31/03/X1 e as respectivas projeções para os próximos três trimestres. Nesse momento deixamos de detalhar os fluxos de receitas, custos, despesas, etc., por tratar-se do mesmo procedimento já descrito anteriormente.

I - Balanço Patrimonial

Quadro 6.7 - Balanço Patrimonial Realizado (31/03/X1) e Projetado

ATIVO	31/03/X1	PROJETADO		
		30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
<b>CIRCULANTE</b>				
Caixa e Bancos	1.925	2.523	4.688	3.218
Aplicações Financeiras	52.895	36.482	40.576	61.793
Convênios a Receber	19.500	19.500	19.500	19.500
Contribuições a Receber	5.620	5.831	6.240	6.676
Estoque de Medicamentos	1.260	1.323	1.389	1.458
Aplicações Financeiras Vinculadas				
- Fundo para Contingências	-	5.341	11.739	16.953
- Fundo para Imobilizações	69.872	62.667	55.174	47.381
- Fundo Social	1.462	2.607	3.814	5.106
	152.534	136.274	143.120	162.085
<b>PERMANENTE</b>				
Imobilizado Líquido (Quadro 6.7.1)	164.850	217.676	246.076	262.813
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>317.384</b>	<b>353.950</b>	<b>389.196</b>	<b>424.898</b>
<b>PASSIVO + PLS</b>	<b>31/03/X1</b>	<b>30/06/X1</b>	<b>30/09/X1</b>	<b>31/12/X1</b>
<b>CIRCULANTE</b>				
Fornecedores	26.298	26.091	25.980	28.161
Serviços de Terceiros	4.435	4.815	5.231	5.684
Outras Contas a Pagar	1.310	1.572	1.886	2.264
	32.043	32.478	33.097	36.109
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL</b>				
Patrimônio Social	250.000	250.000	250.000	250.000
Doações e Subvenções p/ Imobilizações	30.000	60.000	90.000	120.000
Fundo para Contingências	5.341	11.472	16.099	18.789
	285.341	321.472	356.099	388.789
<b>TOTAL DO PASSIVO + PLS</b>	<b>317.384</b>	<b>353.950</b>	<b>389.196</b>	<b>424.898</b>

Quadro 6.7.1 - Imobilizado Realizado e Projetado

1. IMOBILIZADO E DEPRECIÇÕES			PROJETADOS			
1.1. IMOBILIZADO	31/12/X0	1TRIM/X1	2TRIM/X1	3TRIM/X1	4TRIM/X1	31/12/X1
Terrenos	10.400	-	-	-	-	10.400
Edifícios	60.000	7.500	11.200	12.000	7.000	97.700
Instalações	30.000	4.650	5.100	4.200	5.800	49.750
Móveis e Utensílios	40.000	10.200	9.400	7.500	4.800	71.900
Veículos	60.000	-	27.650	-	-	87.650
Equipamentos	50.000	9.100	6.750	14.000	9.200	89.050
<b>SOMA</b>	<b>\$ 250.400</b>	<b>\$ 31.450</b>	<b>\$ 60.100</b>	<b>\$ 37.700</b>	<b>\$ 26.800</b>	<b>\$ 406.450</b>
<b>1.2. DEPRECIÇÃO</b>						
Edifícios (4% a.o)	(14.400)	(600)	(675)	(787)	(907)	(17.369)
Instalações (10% a.o)	(15.000)	(750)	(866)	(994)	(1.099)	(18.709)
Móveis e Utensílios (10%)	(20.000)	(1.000)	(1.255)	(1.490)	(1.678)	(25.423)
Veículos (20% a.a)	(36.000)	(3.000)	(3.000)	(4.383)	(4.383)	(50.766)
Equipamentos (10% a.a)	(25.000)	(1.250)	(1.478)	(1.646)	(1.996)	(31.370)
<b>SOMA</b>	<b>\$ (110.400)</b>	<b>\$ (6.600)</b>	<b>\$ (7.274)</b>	<b>\$ (9.300)</b>	<b>\$ (10.063)</b>	<b>\$ (143.637)</b>
<b>1.3. CUSTOS E DESPESAS</b>						
Despesas Operacionais		(1.320)	(1.455)	(1.860)	(2.013)	(6.648)
Custo dos Serviços Prestados		(5.280)	(5.819)	(7.440)	(8.050)	(26.589)
<b>TOTAL</b>		<b>\$ (6.600)</b>	<b>\$ (7.274)</b>	<b>\$ (9.300)</b>	<b>\$ (10.063)</b>	<b>\$ (33.237)</b>
<b>2. VALORES ACUMULADOS</b>			<b>PROJETADOS</b>			
<b>2.1. IMOBILIZADO</b>	<b>31/12/X0</b>	<b>31/03/X1</b>	<b>30/06/X1</b>	<b>30/09/X1</b>	<b>31/12X1</b>	
Terrenos	10.400	10.400	10.400	10.400	10.400	10.400
Edifícios	60.000	67.500	78.700	90.700	97.700	97.700
Instalações	30.000	34.650	39.750	43.950	49.750	49.750
Móveis e Utensílios	40.000	50.200	59.600	67.100	71.900	71.900
Veículos	60.000	60.000	87.650	87.650	87.650	87.650
Equipamentos	50.000	59.100	65.850	79.850	89.050	89.050
	<b>\$ 250.400</b>	<b>\$ 281.850</b>	<b>\$ 341.950</b>	<b>\$ 379.650</b>	<b>\$ 406.450</b>	<b>\$ 406.450</b>
<b>2.2. DEPRECIÇÃO</b>						
Edifícios	(14.400)	(15.000)	(15.675)	(16.462)	(17.369)	(17.369)
Instalações	(15.000)	(15.750)	(16.616)	(17.610)	(18.709)	(18.709)
Móveis e Utensílios	(20.000)	(21.000)	(22.255)	(23.745)	(25.423)	(25.423)
Veículos	(36.000)	(39.000)	(42.000)	(46.383)	(50.766)	(50.766)
Equipamentos	(25.000)	(26.250)	(27.728)	(29.374)	(31.370)	(31.370)
	<b>\$ (110.400)</b>	<b>\$ (117.000)</b>	<b>\$ (124.274)</b>	<b>\$ (133.574)</b>	<b>\$ (143.637)</b>	<b>\$ (143.637)</b>
<b>2.3. VALOR LÍQUIDO</b>						
	<b>\$ 140.000</b>	<b>\$ 164.850</b>	<b>\$ 217.676</b>	<b>\$ 246.076</b>	<b>\$ 262.813</b>	<b>\$ 262.813</b>

## II - Demonstração do Superávit ou Déficit

Quadro 6.8 - Demonstração do Superávit ou Déficit - Realizada (1º Trim) e Projetada

DESCRIÇÃO	1º TRIM.	PROJETADA		
		2º TRIM.	3º TRIM.	4º TRIM.
<b>RECEITAS</b>				
Contribuições de Associados	11.240	11.661	12.480	13.351
Doações-Telemarketing	6.550	7.860	9.432	11.318
Doações de "Padrinhos"	4.370	5.000	4.500	6.000
Convênios Internacionais	19.500	19.500	19.500	19.500
Subvenções p/ Custeio - C. Gestão	30.000	30.000	30.000	30.000
Financeiras:	-	-	-	-
- Não Vinculadas	1.395	1.587	1.094	1.217
- Vinculadas ao Fundo p/Contingências	-	-	267	587
- Vinculadas ao Fundo p/Imobilizações	3.072	2.795	2.507	2.207
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>76.127</b>	<b>78.403</b>	<b>79.780</b>	<b>84.180</b>
<b>CUSTOS E DESPESAS</b>				
Custo dos Serviços Prestados	57.876	58.000	59.400	64.372
Despesas Operacionais	6.350	6.985	7.684	8.452
Serv. Terceiros (Telemarketing)	1.310	1.572	1.886	2.264
Depreciação Administrativa	1.320	1.455	1.860	2.013
Drogas e Medicamentos	1.200	1.260	1.323	1.389
Treinamento de Funcionários	2.730	3.000	3.000	3.000
	<b>70.786</b>	<b>72.272</b>	<b>75.153</b>	<b>81.490</b>
<b>Superávit (Déficit) do Período</b>	<b>5.341</b>	<b>6.131</b>	<b>4.627</b>	<b>\$ 2.690</b>

## III - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social

Quadro 6.9 - Demonstração das Mutações do P.L. Social Realizado (31.03.X1) e Projetado (31/12/X1)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL	PROJETADA				
	MOVIMENTAÇÃO	31/03/X1	30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
Patrimônio Social		250.000	250.000	250.000	250.000
Doações e Subv. P/ Imobilizações		30.000	60.000	90.000	120.000
Superávit (Déficit) do Período		5.341	6.131	4.627	2.690
(-) Transf. P/Fundo para Contingências		(5.341)	(6.131)	(4.627)	(2.690)
Fundo para Contingência		5.341	11.472	16.099	18.789
<b>Patrimônio Líquido Social</b>		<b>285.341</b>	<b>321.472</b>	<b>356.099</b>	<b>388.789</b>



#### IV - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Quadro 6.10 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos Realizada (31/03/X1) e Projetada

DESCRIÇÃO	31/03/X1	PROJETADA		
		30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
<b>ORIGENS DE RECURSOS</b>				
Das Operações				
Superávit (Déficit) do Período	5.341	6.131	4.627	2.690
Mais: Depreciação	6.600	7.274	9.300	10.063
= Superávit (Déficit) Ajustado	<u>11.941</u>	<u>13.405</u>	<u>13.927</u>	<u>12.753</u>
Subvenções Patrimoniais	<u>30.000</u>	<u>30.000</u>	<u>30.000</u>	<u>30.000</u>
<b>TOTAL DAS ORIGENS</b>	<b>41.941</b>	<b>43.405</b>	<b>43.927</b>	<b>42.753</b>
<b>APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>				
Investimentos em Imobilizações	<u>31.450</u>	<u>60.100</u>	<u>37.700</u>	<u>26.800</u>
<b>TOTAL DAS APLICAÇÕES</b>	<b>31.450</b>	<b>60.100</b>	<b>37.700</b>	<b>26.800</b>
<b>VARIAÇÃO NO CCL</b>	<b>10.491</b>	<b>(16.695)</b>	<b>6.227</b>	<b>15.953</b>
<b>DEMONSTRAÇÃO DA VARIAÇÃO NO CCL</b>				
<b>SALDOS NO INÍCIO DO PERÍODO</b>				
- Ativo Circulante	140.000	152.534	136.274	143.120
- Passivo Circulante	<u>(30.000)</u>	<u>(32.043)</u>	<u>(32.478)</u>	<u>(33.097)</u>
Capital Circulante Líquido	110.000	120.491	103.796	110.023
<b>SALDOS NO FINAL DO PERÍODO</b>				
- Ativo Circulante	152.534	136.274	143.120	162.085
- Passivo Circulante	<u>(32.043)</u>	<u>(32.478)</u>	<u>(33.097)</u>	<u>(36.109)</u>
Capital Circulante Líquido	120.491	103.796	110.023	125.976
<b>VARIAÇÃO NO CAPITAL C. LÍQUIDO</b>	<b>10.491</b>	<b>(16.695)</b>	<b>6.227</b>	<b>15.953</b>

#### V - Demonstração do Fluxo de Caixa

Quadro 6.11 - Demonstração do Fluxo de Caixa Realizada (31/03/X1) e Projetada

DESCRIÇÃO	31/03/X1	PROJETADA		
		30/06/X1	30/09/X1	31/12/X1
<b>SALDO NO INÍCIO DO PERÍODO</b>	51.000	54.820	39.005	45.264
<b>INGRESSOS DE RECURSOS</b>				
Contribuições de Associados	14.620	11.451	12.071	12.915
Doações - Telemarketing	6.550	7.860	9.432	11.318
Doações - "Padrinhos"	4.370	5.000	4.500	6.000
Convênios Internacionais	2.000	19.500	19.500	19.500
Subvenções p/ Custeio - C. Gestão	30.000	30.000	30.000	30.000
Subvenções p/ Imob. - C. Gestão	30.000	30.000	30.000	30.000
Transf. do Fundo p/ Imobilizações	10.000	10.000	10.000	10.000
Receitas Financ. não Vinculadas	<u>1.395</u>	<u>1.587</u>	<u>1.094</u>	<u>1.217</u>
<b>SOMA</b>	<b>98.935</b>	<b>115.398</b>	<b>116.597</b>	<b>120.950</b>
<b>SALDO INICIAL + INGRESSOS</b>	<b>149.935</b>	<b>170.218</b>	<b>155.602</b>	<b>166.214</b>
<b>DESTINAÇÕES DE RECURSOS</b>				
Fornecedores	59.473	55.882	55.913	58.367
Serviços de Terceiros	-	4.435	4.815	5.231
Pagamento de Outras Contas	-	1.310	1.572	1.886
Treinamento de Funcionários	2.730	3.000	3.000	3.000
Aquisição de Imobilizado	31.450	60.100	37.700	26.800
Transf. p/ Aplicação no Fundo Social	1.462	1.145	1.207	1.292
Transf. p/ Aplic. no Fundo p/ Contingências	-	<u>5.341</u>	<u>6.131</u>	<u>4.627</u>
<b>SOMA</b>	<b>95.115</b>	<b>131.213</b>	<b>110.338</b>	<b>101.203</b>
<b>SALDO FINAL DISPONÍVEL</b>	<b>54.820</b>	<b>39.005</b>	<b>45.264</b>	<b>\$ 65.011</b>

## 6.5. Demonstração do Resultado Econômico

### 6.5.1. Informações complementares

#### I - Serviço Voluntário

Serviços prestados gratuitamente à entidade, mediante contrato, envolvendo os seguintes profissionais: assistentes sociais, odontologistas e enfermeiros.

O trabalho desenvolvido pelos assistentes sociais tem por objetivo estreitar o laço familiar das pessoas que permanecem em tempo diurno integral na associação, a fim de que as famílias participem do desenvolvimento dos assistidos, bem como tentar integrá-los ao meio familiar e social.

Os odontologistas realizam atividades de prevenção e programa de higiene bucal. Exames clínicos, restaurações, extrações, tratamento ortodôntico entre outros. Os materiais utilizados são doados por laboratórios e consultórios odontológicos da cidade.

Os enfermeiros prestam assistência clínica aos deficientes e realizam aplicação de medicamentos, sob orientação médica. Os remédios também são doados por laboratórios e farmácias da cidade.

Discrimina-se no Quadro 6.12 o volume de serviços prestados por esses profissionais voluntários.

Quadro 6.12 - Serviço Voluntário

PROFISSIONAIS	PADRÃO REMUNERTÓRIO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Assistentes Sociais	Nº de Sessões	79	73	81	233
Odontologistas	Pessoas Atendidas	47	55	63	165
Enfermeiros	Horas dedicadas	320	320	320	960

#### II - Cargos Eletivos não Remunerados

A Diretoria, por disposição estatutária, não recebe qualquer tipo de remuneração pelos serviços prestados à entidade. As horas gratuitamente empregadas pela Diretoria no primeiro trimestre constam do Quadro 6.13.

Quadro 6.13 - Serviços Gratuitamente Prestados pela Diretoria

DIRETORIA:	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Presidente	32	47	38	117
V. Presidente	15	18	14	47
1º Secretário	13	15	15	43
2º Secretário	0	0	0	0
1º Tesoureiro	23	21	28	72
2º Tesoureiro	10	8	15	33
Diretor Social	22	21	27	70
<b>TOTAL (Horas)</b>	<b>115</b>	<b>130</b>	<b>137</b>	<b>382</b>

### III - Doações de Medicamentos e Produtos para Tratamentos

A entidade recebe doações de drogas, medicamentos e outros produtos utilizados no tratamento fisioterapêutico, odontológico, clínico, etc. Após levantamento físico e qualitativo, foi possível avaliar, a preços correntes de mercado, o estoque recebido durante o primeiro trimestre. Os valores obtidos constam do Quadro 6.14.

A entidade não cobra dos pacientes pelo uso e consumo desses produtos.

Quadro 6.14 - Doações de Drogas, Medicamentos e outros Produtos para Consumo

DESTINO DOS PRODUTOS RECEBIDOS	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Fisioterapia	1.124	1.194	1.260	3.578
Clínica Geral	582	624	768	1.974
Odontologia	188	220	252	660
Outros	251	327	310	888
<b>VALOR TOTAL</b>	<b>\$ 2.145</b>	<b>\$ 2.365</b>	<b>\$ 2.590</b>	<b>\$ 7.100</b>

### IV - Pagamentos Efetuados por Terceiros em Benefícios da Entidade

A entidade é beneficiada também, em função de pagamentos de contas e serviços, efetuados diretamente aos fornecedores e/ou prestadores de serviços. São pessoas comuns, empresários, empresas e outras entidades, via de regra anônimos. Resume-se no Quadro 6.15 o valor total dos citados pagamentos.

Quadro 6.15 - Pagamentos Efetuados por Terceiros a Favor da Entidade

DESCRIÇÃO DOS	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Energia Elétrica e Água	350	370	380	1.100
Dedetização do Prédio	400	-	-	400
Serviços de Jardinagem	-	200	-	200
Outros	250	130	120	500
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 1.000</b>	<b>\$ 700</b>	<b>\$ 500</b>	<b>\$ 2.200</b>

### V - Mensuração do Serviço Voluntário e dos Serviços Prestados pela Diretoria

Quanto ao serviço voluntário, desempenhado por assistentes sociais, odontologistas e enfermeiros, há parâmetros, na própria entidade, que permitem avaliar adequadamente a

“economia” que a entidade está obtendo por não remunerar esses profissionais. A partir do levantamento dos serviços prestados por esses voluntários (Quadro 6.12) e considerando os valores pagos pela entidade a outros profissionais que desempenham serviços semelhantes, é possível, então, mensurar o valor dos serviços voluntários (Quadro 6.16).

Quadro 6.16. Valor dos Serviços Voluntários

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
<b>ASSISTENTES SOCIAIS</b>				
1. Nº de Sessões	79	73	81	233
2. Valor Unitário da Sessão (\$)	10	10	12	
3. Valor Total (1 x 2)	790	730	972	2.492
<b>ODONTOLOGISTAS</b>				
1. Pessoas Atendidas	47	55	63	165
2. Valor Unit. Atendimento* (\$)	10,00	10,00	12,00	
3. Valor Total (1 x 2)	470	550	756	1.776
* Não inclui materiais				
<b>ENFERMEIROS</b>				
1. Horas dedicadas	320	320	320	960
2. Valor Unitário/hora (\$)	3,50	3,50	4,20	
3. Valor Total (1 x 2)	1.120	1.120	1.344	3.584
<b>TOTAL DOS SERVIÇOS VOLUNTÁRIOS</b>	<b>\$ 2.380</b>	<b>\$ 2.400</b>	<b>\$ 3.072</b>	<b>\$ 7.852</b>

No que se refere à remuneração da Diretoria, ou melhor, ao valor que a entidade está economizando por contar com o trabalho não remunerado dos diretores, é possível encontrar no mercado parâmetros remuneratórios para tal. Na ausência desses parâmetros, para fins de avaliação do desempenho institucional, esse valor pode ser definido pelo próprio Conselho de Administração na negociação do contrato de gestão. No caso em questão, objetivando simplificar o exemplo, atribui-se o valor de \$ 15/hora para todos os cargos da Diretoria.

Com base nesse valor unitário e o total de horas/atividades apontadas no Quadro 6.13, é possível avaliar o valor total que a entidade está economizando por não pagar seus Diretores.

Quadro 6.17 - Valor dos Serviços Prestados pela Diretoria

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Horas Totais	115	130	137	382
Valor Unitário (\$)	15	15	15	15
Valor Total	\$ 1.725	\$ 1.950	\$ 2.055	\$ 5.730

## VI - Resumo das "Economias"

Quadro 6.18 - Resumo das "Economias" Obtidas pela Entidade

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Serviços Voluntários	2.380	2.400	3.072	7.852
Serviços Prestados pela Diretoria	1.725	1.950	2.055	5.730
Medicamentos e Produtos p/ Tratamentos	2.145	2.365	2.590	7.100
Pagamentos Efetuados por Terceiros	1.000	700	500	2.200
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 7.250</b>	<b>\$ 7.415</b>	<b>\$ 8.217</b>	<b>\$ 22.882</b>

### 6.5.2. Receita econômica

A receita econômica, conforme definido no decorrer deste trabalho, corresponde ao valor econômico (validado pelo mercado) do fluxo dos serviços prestados pela entidade, tendo como parâmetro preços correntes de mercado, praticados por outras entidades, quando houver, que prestem os mesmos serviços com a mesma qualidade. No presente caso, estamos adotando os valores demonstrados no Quadro 6.19, a partir da análise dos serviços efetivamente prestados.

#### (I) Tratamento Contínuo *versus* Tratamento Esporádico

Conforme enfatizado no item 6.3.2.1, a entidade atende dois grupos distintos de pessoas: as que permanecem na entidade em período diurno integral (8 horas) e as que recebem apenas atendimento esporádico.

Em se tratando de tratamento contínuo, os "internos" têm à sua disposição fisioterapeutas, psicólogos, assistentes sociais, enfermeiros, clínicos geral, remédios, refeições, etc. Portanto, nesse caso, se o "interno" fosse usufruir desses mesmos serviços em outras entidades (de fins lucrativos), pagaria, via de regra, um valor fixo mensal. A receita econômica a ser considerada resulta, portanto, da multiplicação do número de "internos" pelo menor valor da mensalidade praticada no mercado. Esse cálculo está demonstrado no Quadro 6.19.

Quadro 6.19 - Receita Econômica ("Internos")

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Qtde. de Internos (Tratamento Contínuo)	80	90	100	270
Preço Corrente de Mercado	350	350	350	350
<b>RECEITA ECONÔMICA</b>	<b>\$ 28.000</b>	<b>\$ 31.500</b>	<b>\$ 35.000</b>	<b>\$ 94.500</b>

Para os atendimentos esporádicos (não internos), a receita econômica, nesse caso, é obtida com base na análise individual de cada atendimento.

No caso da "AAD", entende-se que o número de atendimentos no primeiro trimestre foi o demonstrado no Quadro 6.20. Quanto ao valor a ser atribuído, é possível defini-lo a partir de uma análise dos preços praticados no mercado, individualmente (serviço por serviço). Para simplificar o exemplo, define-se o valor de \$ 12, \$12 e \$14 como sendo os menores preços praticados no mercado para os meses de janeiro, fevereiro e março, respectivamente, para todos os atendimentos. Nesse exemplo, os enfermeiros e os assistentes sociais só atendem os "internos", receita já computada no Quadro 6.20.

Quadro 6.20 - Atendimentos de Não Internos

TIPO DE TRATAMENTO/QUANTIDADE	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Fisioterápico (nº de sessões)	169	179	189	537
Fonoaudiológico (nº de sessões)	32	35	38	105
Psicológico (nº de sessões)	67	74	80	221
Médico/Clinico Geral (nº de pessoas atendidas)	29	31	38	98
Odontológico (nº de pessoas atendidas)	14	17	19	50
<b>TOTAL ATENDIMENTOS</b>	<b>311</b>	<b>336</b>	<b>364</b>	<b>1.011</b>
<b>MENOR PREÇO PRATICADO NO MERCADO</b>	<b>\$12</b>	<b>\$ 12</b>	<b>\$ 14</b>	<b>-</b>
<b>RECEITA ECONÔMICA</b>	<b>\$ 3.732</b>	<b>\$ 4.032</b>	<b>\$ 5.096</b>	<b>\$ 12.860</b>

## (II) Receita Econômica Total

Quadro 6.21 - Receita Econômica Total

DESCRIÇÃO	JAN	FEV	MAR	TOTAL
Receita Econômico dos Internos	28.000	31.500	35.000	94.500
Receita Econômica dos Atendimentos	3.732	4.032	5.096	12.860
<b>Receita Econômica Total</b>	<b>\$ 31.732</b>	<b>\$ 35.532</b>	<b>\$ 40.096</b>	<b>\$ 107.360</b>

### 6.5.3. Demonstração do Resultado Econômico

Com base nas informações geradas pela contabilidade fiscal e societária (convencional) e pelas informações complementares (com base em conceitos econômicos) é possível, então, estruturar a Demonstração do Resultado Econômico, cujo objetivo é evidenciar o resultado dos benefícios sociais líquidos distribuídos à sociedade.

Quadro 6.22 - Demonstração do Resultado Econômico - Primeiro Trimestre

<b>RECEITA OPERACIONAL</b>	Valor \$
Receita Econômica (Quadro 6.21)	107.360
Receitas Financeiras (Quadro 6.8)	4.467
<b>SOMA</b>	<b>111.827</b>
<b>CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS</b>	
Valorados a Custos Históricas (Quadro 6.8)	70.786
Valorados a Preços Correntes de Mercado (Quadro 6.18)	22.882
<b>SOMA</b>	<b>93.668</b>
<b>RESULTADO ECONÔMICO DO PERÍODO</b>	<b>\$ 18.159</b>

### 6.5.4. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social

Quadro 6.23 - Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido Social - 1º Trimestre

MOVIMENTAÇÃO	Patrim. Social	Fundo p/ Imobiliz.	Fundo p/ Contingência	Fundo Social	TOTAL
Saldo Inicial (01/01/X1)	250.000	-	-	-	250.000
Fundo Imobilização:					
• Doações e Subv p/ Imobilizações	-	30.000	-	-	30.000
Fundo Social:					
• Doações, Contrib. e Subv. Pecuniárias	-	-	-	71.660	71.660
• Serviço Voluntário	-	-	-	13.582	13.582
• Doações de Mat/Prod. de Consumo	-	-	-	7.100	7.100
• Dívidas pagas p/ Terceiros	-	-	-	2.200	2.200
• Resultado Econômico	-	-	-	18.159	(107.360)
• Serv. Sociais Prest. Gratuitamente	-	-	-	(107.360)	18.159
• Transf. p/ Fundo para Contingências	-	-	5.341	(5.341)	-
Saldo Final (31/03/X1)	250.000	30.000	5.341	-	285.341

### 6.5.5. Análise do resultado econômico e dos serviços sociais prestados gratuitamente

Conforme já enfatizado no Capítulo 5, nas entidades com fins lucrativos (empresas em geral), resultado econômico corresponde, por definição, à variação patrimonial<sup>3</sup> em determinado período, mensurada com base em conceitos econômicos. Portanto, na empresa, o resultado econômico não é, necessariamente, igual ao "resultado contábil" ("lucro contábil"), apurado nos moldes da legislação fiscal e societária. Isso decorre, basicamente, em função de critérios diferenciados de se mensurar (avaliar) os elementos que integram o balanço patrimonial (ativos e passivos exigíveis).

Por analogia, nas entidades sem fins lucrativos em geral, o "resultado econômico", apurado com base em conceitos econômicos, não é, também, igual ao "resultado contábil" (aqui denominado de *superávit*). Entretanto, diferentemente do que ocorre nas empresas, o "resultado econômico" proposto neste estudo não corresponde à variação patrimonial da entidade no período em análise (no caso de 31/12/X0 a 31/03/X1).

Nas empresas, o resultado econômico representa, mesmo que com certo grau de subjetividade, acréscimo do seu patrimônio líquido e que poderá ser convertido em caixa em períodos futuros. Representa o incremento da riqueza da empresa. Em última instância, o incremento do valor patrimonial das ações dos "donos do capital" empregado no negócio.

<sup>3</sup> Ajustado aos eventuais aumentos e/ou reduções de capital e distribuição de resultados acumulados.

Nas entidades sem fins lucrativos, o resultado econômico carrega consigo certo grau de subjetividade, mas, no modelo proposto, jamais se converterá em caixa em períodos futuros, em função de não representar, por si só, o incremento da "riqueza" da entidade (subentende-se patrimônio líquido). O que provoca modificações no patrimônio líquido dessas entidades, na verdade, é resultado (*superávit* ou *déficit*) apurado nos moldes da contabilidade societária, acrescido de eventuais doações e subvenções para imobilizações e investimentos. Isso porque estamos considerando que os elementos patrimoniais da entidade (evidenciados no Balanço patrimonial) já estão adequadamente mensurados<sup>4</sup>.

Em termos práticos, tomando-se por base o exemplo que se desenvolve neste capítulo, o patrimônio líquido cresceu no período \$ 35.341, justificado pelo resultado superavitário de \$ 5.341, acrescido das doações e subvenções recebidas para investimentos em imobilizações no valor de \$ 30.000 e não pelo resultado econômico de \$ 18.159. A diferença entre o resultado superavitário e o resultado econômico de \$ 12.818, corresponde aos "benefícios líquidos" automaticamente distribuídos à sociedade, na forma de serviços (no caso atendimento a pessoas portadoras de deficiência física). "Benefícios líquidos" porque a entidade "gerou", em função do fluxo de serviços gratuitamente prestados (acrescido das aplicações financeiras), receita econômica de \$ 111.827. Entretanto as pessoas e as entidades em geral participaram com \$ 99.009, na forma de doações, subvenções e contribuições pecuniárias (\$ 76.127) e serviços voluntários, doações de materiais, medicamentos e outros produtos, além do pagamento de "contas" da entidade (\$ 22.882). A diferença entre o resultado contábil e o resultado econômico no valor de \$ 12.818 pode ser melhor visualizada no Quadro 6.24.

Quadro 6.24 - Conciliação da Diferença entre o Resultado Contábil (*Superávit*) e o Resultado Econômico

		Valor \$
<b>RECEITA OPERACIONAL</b>		
Receita Econômica (Quadro 6.21)		107.360
Receitas Financeiras (Quadro 6.8)		4.467
<b>SOMA</b>		111.827
<b>PARTICIPAÇÃO DAS PESSOAS E ENTIDADES + APLIC. FINANCEIRAS:</b>		
Doações, Subvenções e Contribuições Pecuniárias (Quadro 6.8)	76.127	
S. Voluntários, Doações de Mat. Consumo/Pagamentos (Quadro 6.18)	22.882	99.009
<b>VARIAÇÃO ENTRE O RESULTADO CONTÁBIL E ECONÔMICO</b>		\$ 12.818

Fica evidente, também, pelas informações apresentadas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social elaborada com base em conceitos econômicos, de que forma

<sup>4</sup> Este tema já foi analisado no Capítulo anterior (item 5.6)



(qualitativamente) e com quanto (monetariamente) as pessoas e as entidades em geral participaram na formação do "Fundo Social", objetivando, em última instância, o "financiamento" das ações da entidade. Em termos "brutos", a receita econômica "gerada" e automaticamente "distribuída" foi de \$ 107.360 (valor econômico do fluxo dos serviços gratuitamente prestados). Além disso, essa demonstração evidencia também, a parcela dos recursos "economizados" para fazer frente aos gastos futuros e incertos (contingências) no valor de \$ 5.341 (valor efetivamente "retido" e "transferido", por deliberação estatutária, para a rubrica "Fundo para Contingências"). O Quadro 6.25 mostra a Demonstração do Resultado Econômico sob essa ótica.

Quadro 6.25 - Demonstração do Resultado Econômico (Apresentação Alternativa) - 1º Trimestre

RECEITA OPERACIONAL		Valor \$
Receita Econômica (Quadro 6.21)		107.360
Receitas Financeiras (Quadro 6.8)		<u>4.467</u>
SOMA		111.827
PARTICIPAÇÃO DAS PESSOAS E ENTIDADES:		
Doações, Subvenções e Contribuições Pecuniárias (Quadro 6.8)	76.127	
S. Voluntários, Doações de Mat. Consumo/Pagamentos (Quadro 6.18)	22.882	
(-) Recursos não Consumidos (Reserva p/ Contingências) Q. 9	<u>(5.341)</u>	<u>93.668</u>
RESULTADO ECONÔMICO DO PERÍODO		\$ 18.159

## 6.6. Contabilidade por Fundos<sup>5</sup>

### 6.6.1. Aspectos introdutórios

A Contabilidade por Fundos (*Fund Accounting*), amplamente utilizada e de caráter obrigatório para as entidades sem fins lucrativos nos Estados Unidos<sup>6</sup>, tem como característica principal a segregação contábil dos recursos designados para atender fins específicos. Segundo WOLF<sup>7</sup>, é "um método que permite às entidades destinar seus recursos financeiros de acordo com várias categorias de fundos. Cada fundo torna-se uma entidade contábil, com receitas, despesas, ativos e passivos próprios".

<sup>5</sup> Neste trabalho, apresenta-se o Sistema de Contabilidade por Fundos como um importante instrumento de controle das ações dos gestores, sem contudo discorrer fortemente sobre o tema. Estudos mais profundos podem ser feitos em OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade de Entidade sem Fins Lucrativos não Governamentais. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996 e HERZLINGER, Regina E. & NITTERHOUSE, Denise. *Financial and Managerial Control for Nonprofit Organizations*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing, 1994.

<sup>6</sup> American Institute Of Certified Public. Statement Financial Accounting Standards No. 117. *Financial Statement Of Non-Profit Organizations*. Financial Accounting Standards Board. June, 1993.

<sup>7</sup> WOLF, Thomas. *Managing a Nonprofit Organization*. New York, Prentice Hall Press, 1990, p. 172.

A Contabilidade por Fundos é, acima de tudo, um importante instrumento de controle das ações dos gestores, frente aos recursos que lhes são confiados para atender propósitos específicos, segundo restrições impostas internamente (assembléia geral, conselho de administração, etc.) ou externamente (doadores, subventores, contribuintes, etc.).

Utilizando as mesmas informações do exemplo que se desenvolve neste capítulo, apresenta-se no tópico seguinte as Demonstrações Contábeis elaboradas "por fundos". Para simplificar, utilizam-se apenas as informações do início do período e os eventos contábeis realizados no primeiro trimestre de 19X1.

### 6.6.2. Principais categorias de fundos

No exemplo que se desenvolve, são visíveis três grupos distintos de fundos quanto à utilização dos respectivos recursos: uso irrestrito (sob a designação de Fundo Geral), uso internamente restrito (pelos órgãos diretivos da entidade) e uso externamente restrito (por imposição dos doadores, subventores, etc.). No quadro que se segue, apresentam-se os tipos de fundos vinculados a cada uma dessas três categorias e os objetivos de cada um deles.

CATEGORIAS DE FUNDOS (QUANTO AO USO)	TIPOS DE FUNDOS	OBJETIVOS
(I) Irrestrito	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fundo Geral</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>fazer face às despesas de custeio em geral. Os recursos vinculados a esse fundo podem ser utilizados, sob essa designação, de forma irrestrita pela Diretoria.</li> </ul>
(II) Internamente Restrito	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fundo para Imobilizações</li> <li>Fundo para Contingências</li> <li>Fundo Social</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>investimentos em imobilizações.</li> <li>preservar o patrimônio social da entidade, face a eventos incertos no futuro.</li> <li>compra e/ou fabricação de equipamentos de uso individual dos deficientes (cadeiras de roda, muletas, etc.).</li> </ul>
(III) Externamente Restrito	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fundo para Treinamento de Recursos Humanos</li> <li>Fundo para Imobilizações</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>reciclagem profissional dos funcionários e voluntários.</li> <li>compra e/ou reforma de imobilizações.</li> </ul>

Os recursos vinculados ao Fundo Geral, embora de "uso irrestrito", obedecem, igualmente, diretrizes orçamentárias aprovadas pelos órgãos diretivos da entidade. Diferenciando-se dos demais tipos de fundos em função de não haver vinculação expressa

entre os recursos recebidos e as correspondentes aplicações. Quanto aos demais tipos de fundos, as seguintes restrições estão sendo observadas no presente exemplo:

TIPOS DE FUNDOS	ORIGEM/FORMAÇÃO	APLICAÇÃO DOS RECURSOS:
♦ Fundo para Imobilizações (I. Restrito)	♦ Fundo formado em exercícios anteriores.	♦ A partir de 01/01/X1, esse fundo não recebe mais recursos, exceto as atualizações monetárias e juros de aplicações financeiras vinculados a ele.
♦ Fundo para Contingências	♦ Superávit do período, independente do Fundo.	♦ Transferido para aplicações financeiras ou outros tipos de investimentos no trimestre seguinte ao da apuração.
♦ Fundo Social	♦ 10% das contribuições efetivamente recebidas dos associados.	♦ Esses recursos são aplicados no mercado financeiro ao final de cada trimestre.
♦ Fundo para Treinamento (RH)	♦ Dos recursos recebidos da fundação internacional WWZ, por imposição desta, \$3.000, trimestralmente, devem ser aplicados no treinamento de RH.	♦ Esses recursos são imediatamente aplicados no treinamento profissional dos funcionários e voluntários.
♦ Fundo para Imobilizações (Externamente Restrito)	<p>♦ Dos recursos recebidos da Prefeitura Municipal ABC, 50% (\$ 30.000) devem ser utilizados (por imposição do contrato de gestão) para novos investimentos em imobilizações</p> <p>♦ Estamos assumindo, doravante, que o terreno e o respectivo edifício passam a integrar este Fundo, presumindo haver cláusula na escritura restringindo a sua venda.</p>	♦ Esses recursos são imediatamente aplicados, segundo orçamento, na compra de novos imobilizados ou reformas das imobilizações já existentes.

### 6.6.3. Demonstrações Contábeis elaboradas com base na Contabilidade por Fundos

Nos quadros que se seguem, são apresentadas as principais Demonstrações Contábeis da entidade, elaboradas com base na Contabilidade por Fundos.

Quadro 6.26 - Balanço Patrimonial em 31/12/X0 (Por Fundos)

DESCRIÇÃO	CATEGORIAS DE FUNDOS					CONSOLIDADO DADO \$
	USO IRRESTRITO	USO INTERNAMENTE RESTRITO			USO EXTERN. RESTRITO	
		IMOBILIZADO	SOCIAL	SOMA		
<b>ATIVO</b>						
<b>CIRCULANTE</b>						
Caixa e Bancos	4.500	-	-	4.500	-	4.500
Aplicações de Liquidez Imediata	46.500	-	-	46.500	-	46.500
Convênios a Receber	2.000	-	-	2.000	-	2.000
Contribuições a Receber	8.100	-	900	9.000	-	9.000
Estoques de Medicamentos	1.200	-	-	1.200	-	1.200
Aplicações Financeiras Vinculadas a: - Fundo para Imobilizações	-	76.800	-	76.800	-	76.800
	62.300	76.800	900	140.000	-	140.000
<b>PERMANENTE</b>						
Imobilizado	190.400	-	-	190.400	60.000	250.400
(-) Depreciações Acumuladas	(96.000)	-	-	(96.000)	(14.400)	(110.400)
	94.400	-	-	94.400	45.600	140.000
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>156.700</b>	<b>76.800</b>	<b>900</b>	<b>234.400</b>	<b>45.600</b>	<b>280.000</b>
<b>PASSIVO + P.L. SOCIAL</b>						
<b>CIRCULANTE</b>						
Fornecedores	30.000	-	-	30.000	-	30.000
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL</b>						
Patrimônio Social	126.700	76.800	900	204.400	45.600	250.000
<b>TOTAL DO PASSIVO + P.L. SOCIAL</b>	<b>\$ 156.700</b>	<b>\$ 76.800</b>	<b>\$ 900</b>	<b>\$ 234.400</b>	<b>\$ 45.600</b>	<b>\$ 280.000</b>

Quadro 6.27 - Demonstração do Superávit ou Déficit do Primeiro Trimestre (Por Fundos)

DESCRIÇÃO	CATEGORIAS DE FUNDOS										CONSO-LIDADO \$	
	USO IRRESTRITO	USO INTERNAMENTE RESTRITO			USO EXTERNAMENTE RESTRITO			SOMA	TREINAM. - RH	SOMA		
		IMOBILIZADO	SOCIAL	SOMA	IMOBILIZ.	IMOBILIZ.	IMOBILIZ.					
<b>RECEITAS</b>	<b>GERAL</b>											<b>TOTAL</b>
Contribuições de Associados	10.116	-	1.124	11.240	-	-	-	-	-	-	-	11.240
Doações - Telemarketing	6.550	-	-	6.550	-	-	-	-	-	-	-	6.550
Doações - "Padrinhos"	4.370	-	-	4.370	-	-	-	-	-	-	-	4.370
Convênios Internacionais	16.500	-	-	16.500	-	-	-	-	-	-	-	16.500
Subvenções p/ Custeio - C. Gestão	30.000	-	-	30.000	-	-	-	-	3.000	-	-	30.000
Financeiras:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Não Vinculadas	1.395	-	-	1.395	-	-	-	-	-	-	-	1.395
- Funda Imobilizado	-	3.072	-	3.072	-	-	-	-	-	-	-	3.072
<b>TOTAL DAS RECEITAS</b>	<b>68.931</b>	<b>3.072</b>	<b>1.124</b>	<b>73.127</b>	<b>3.072</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>76.127</b>
<b>CUSTOS E DESPESAS</b>												
Custo dos Serviços Prestadas	57.396	-	-	57.396	-	-	-	-	-	480	-	57.876
Despesas Operacionais	6.350	-	-	6.350	-	-	-	-	-	-	-	6.350
Serv. Terceiros (Telemarketing)	1.310	-	-	1.310	-	-	-	-	-	-	-	1.310
Depreciação Administrativa	1.200	-	-	1.200	-	-	-	-	-	120	-	1.320
Drogas e Medicamentos	1.200	-	-	1.200	-	-	-	-	-	-	-	1.200
Treinamento de Funcionários (RH)	-	-	-	-	-	-	-	-	2.730	-	-	2.730
	67.456	-	-	67.456	-	-	-	-	-	600	-	70.786
<b>Superávit (Déficit) do Período</b>	<b>\$ 1.475</b>	<b>\$ 3.072</b>	<b>\$ 1.124</b>	<b>\$ 5.671</b>	<b>\$ (600)</b>	<b>\$ 270</b>	<b>\$ (330)</b>	<b>\$ (330)</b>	<b>\$ 270</b>	<b>\$ (330)</b>	<b>\$ (330)</b>	<b>\$ 5.341</b>

Quadro 6.28 - Demonstração do Fluxo de Caixa do Primeiro Trimestre (Por Fundos)

D E S C R I Ç Ã O	CATEGORIAS DE FUNDOS										CONSO- LIDADO \$
	USO IRRESTRITO		USO INTERNAMENTE RESTRITO				USO EXTERNAMENTE RESTRITO				
	GERAL	IMOBILIZADO	CONTING.	SOCIAL	SOMA	IMOBILIZ.	TREIN. - RH	SOMA	TOTAL		
<b>SALDO EM 01/01/X1</b>	51.000	-	-	-	51.000	-	-	-	-	51.000	51.000
<b>INGRESSOS DE RECURSOS</b>											
Contribuições de Associados	13.158	-	-	1.462	14.620	-	-	-	-	14.620	14.620
Doações - Telemarketing	6.550	-	-	-	6.550	-	-	-	-	6.550	6.550
Doações - "Padrinhos"	4.370	-	-	-	4.370	-	-	-	-	4.370	4.370
Convênios Internacionais	2.000	-	-	-	2.000	-	-	-	-	2.000	2.000
Subvenções p/ Custeio - C.Gestão	30.000	-	-	-	30.000	-	-	-	-	30.000	30.000
Subvenções p/ Imob. - C.Gestão	-	10.000	-	-	10.000	-	-	-	3.000	13.000	13.000
Transferências Interfundos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Receitas Financ. não Vinculadas	1.395	-	-	-	1.395	-	-	-	-	1.395	1.395
<b>SOMA</b>	<u>57.473</u>	<u>10.000</u>	-	<u>1.462</u>	<u>68.935</u>	<u>30.000</u>	<u>3.000</u>	<u>33.000</u>	<u>33.000</u>	<u>101.935</u>	<u>101.935</u>
<b>SALDO INICIAL + INGRESSOS</b>	<b>108.473</b>	<b>10.000</b>	<b>-</b>	<b>1.462</b>	<b>119.935</b>	<b>30.000</b>	<b>3.000</b>	<b>33.000</b>	<b>33.000</b>	<b>152.935</b>	<b>152.935</b>
<b>DESTINAÇÕES DE RECURSOS</b>											
Fornecedores	56.298	-	-	-	56.298	-	-	-	-	56.298	56.298
Serviços de Terceiros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Pagamento de Outras Contas	3.175	-	-	-	3.175	-	-	-	-	3.175	3.175
Treinamento de Funcionários	-	-	-	-	-	-	2.730	-	-	2.730	2.730
Aquisição de Imobilizado	-	4.650	-	-	4.650	26.800	-	-	-	31.450	31.450
Transf. p/ Fundo RH	3.000	-	-	-	3.000	-	-	-	-	3.000	3.000
Aplic. Financ. Liquidez não Imed.	-	-	-	1.462	1.462	-	-	-	-	1.462	1.462
<b>SOMA</b>	<u>62.473</u>	<u>4.650</u>	<u>-</u>	<u>1.462</u>	<u>68.585</u>	<u>26.800</u>	<u>2.730</u>	<u>29.530</u>	<u>29.530</u>	<u>98.115</u>	<u>98.115</u>
<b>SALDO FINAL (31/03/X1)</b>	<b>\$ 46.000</b>	<b>\$ 5.350</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>\$51.350</b>	<b>\$ 3.200</b>	<b>\$ 270</b>	<b>\$ 3.470</b>	<b>\$ 3.470</b>	<b>\$54.820</b>	<b>\$54.820</b>

Quadro 6.29 - Balanço Patrimonial em 31/03/X1 Antes da Consolidação (Por fundos)

D E S C R I Ç Ã O	CATEGORIAS DE FUNDOS										TOTAL \$	
	USO IRRESTRITO		USO INTERNAMENTE RESTRITO			USO EXTERNAMENTE RESTRITO			SOMA			
	GERAL	IMOBILIZADO	CONTING.	SOCIAL	SOMA	IMOBILIZ.	TREIN. - RH	SOMA				
<b>CIRCULANTE</b>												
Caixa e Bancos (*)	46.000	5.350	-	-	51.350	3.200	270	3.470				54.820
Convênios a Receber	16.500	-	-	-	16.500	-	3.000	3.000				19.500
Contribuições a Receber	5.058	-	-	562	5.620	-	-	-				5.620
Estoques de Medicamentos	1.260	-	-	-	1.260	-	-	-				1.260
Operações Interfundos	3.000	-	-	-	3.000	-	-	-				3.000
Aplicações Financeiras Vinc. a:	-	-	-	-	-	-	-	-				-
- Fundo para Imobilizações	-	69.872	-	-	69.872	-	-	-				69.872
- Fundo Social	-	-	-	1.462	1.462	-	-	-				1.462
	71.818	75.222	-	2.024	149.064	3.200	3.270	6.470				155.534
<b>PERMANENTE</b>												
Imobilizado	190.400	4.650	-	-	195.050	86.800	-	86.800				281.850
(-) Depreciações Acumuladas	(102.000)	-	-	-	(102.000)	(15.000)	-	(15.000)				(117.000)
	88.400	4.650	-	-	93.050	71.800	-	71.800				164.850
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	160.218	79.872	-	2.024	242.114	75.000	3.270	78.270				320.384
<b>PASSIVO + P.L.SOCIAL</b>												
<b>CIRCULANTE</b>												
Fornecedores	26.298	-	-	-	26.298	-	-	-				26.298
Serviços de Terceiros	1.310	-	-	-	1.310	-	-	-				1.310
Outras Contas a Pagar	4.435	-	-	-	4.435	-	-	-				4.435
Operações Interfundos	-	-	-	-	-	-	3.000	3.000				3.000
	32.043	-	-	-	32.043	-	-	3.000				35.043
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL</b>												
Patrimônio Social	126.700	76.800	-	900	204.400	45.600	-	45.600				250.000
Doações e Subv. P/ Imobilizações	-	-	-	-	-	30.000	-	30.000				30.000
Fundo para Contingências	1.475	3.072	-	1.124	5.671	(600)	270	(330)				5.341
	128.175	79.872	-	2.024	210.071	75.000	270	75.270				285.341
<b>TOTAL DO PASSIVO + P.L.S</b>	\$ 160.218	\$ 79.872	-	\$ 2.024	\$ 242.114	\$ 75.000	\$ 3.270	\$ 78.270				\$ 320.384

(\*) Inclui aplicações financeiras de liquidez imediata.

Quadro 6.30 - Balanço Patrimonial em 31/03/X1 Consolidado

DESCRIÇÃO	USO GERAL	INTERN. RESTRITO	EXTERN. RESTRITO	TOTAL	AJUSTES (Nota 5)	CONSOLIDADO
<b>ATIVO</b>						
<b>CIRCULANTE</b>						
Caixa e Bancos (Nota 1)	46.000	5.350	3.470	54.820		54.820
Convênios a Receber	16.500	-	3.000	19.500		19.500
Contribuições a Receber	5.058	562	-	5.620		5.620
Estoque de Medicamentos	1.260	-	-	1.260		1.260
Operações Interfundos (Nota 2)	3.000	-	-	3.000	(3.000)	-
Fundo para Contingências (Nota 3)	-	-	330	330	(330)	-
Aplicações Financeiras Vinculadas	-	-	-	-	-	-
Fundo de Imobilização	-	69.872	-	69.872		69.872
Fundo Social	-	1.462	-	1.462	-	1.462
	<u>71.818</u>	<u>77.246</u>	<u>6.800</u>	<u>155.864</u>	<u>(3.330)</u>	<u>152.534</u>
<b>PERMANENTE</b>						
Imobilizado Líquido (Nota 4)	<u>88.400</u>	<u>4.650</u>	<u>71.800</u>	<u>164.850</u>	-	<u>164.850</u>
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>160.218</b>	<b>81.896</b>	<b>78.600</b>	<b>320.714</b>	<b>(3.330)</b>	<b>317.384</b>
<b>PASSIVO + P.L. SOCIAL</b>						
<b>CIRCULANTE</b>						
Fornecedores	26.298	-	-	26.298		26.298
Serviços de terceiros	1.310	-	-	1.310		1.310
Outras Contas a Pagar	4.435	-	-	4.435		4.435
Operações Interfundos (Nota 2)	-	-	3.000	3.000	(3.000)	-
Fundo p/ Contingências (Nota 3)	<u>1.475</u>	-	-	<u>1.475</u>	<u>(1.475)</u>	-
	<u>33.518</u>	-	<u>3.000</u>	<u>36.518</u>	<u>(4.475)</u>	<u>32.043</u>
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO SOCIAL</b>						
Patrimônio Social	126.700	77.700	45.600	250.000	-	250.000
Doações e Subv. p/ Imobilizações	-	-	30.000	30.000	-	30.000
Fundo p/ Contingências (Nota 3)	-	<u>4.196</u>	-	<u>4.196</u>	<u>1.145</u>	<u>5.341</u>
	<u>126.700</u>	<u>81.896</u>	<u>75.600</u>	<u>284.196</u>	<u>1.145</u>	<u>285.341</u>
<b>TOTAL DO PASSIVO + P.L. SOCIAL</b>	<b>160.218</b>	<b>81.896</b>	<b>78.600</b>	<b>320.714</b>	<b>(3.330)</b>	<b>317.384</b>

Nota 1 - **Caixa e Bancos**: nesta conta estão inclusas as aplicações financeiras de liquidez imediata.

Nota 2 - **Operações Interfundos**: esta conta registra operações de empréstimos e/ou transferências realizadas entre os vários tipos de fundos. No caso, o "Fundo Geral" fez um adiantamento de \$ 3.000 ao "Fundo para Treinamento de RH" (ativo circulante e passivo circulante, respectivamente), para pagamento de despesas de treinamento dos funcionários neste primeiro trimestre (vide Quadros 6.27 e 6.28), por conta desses recursos que serão recebidos no início do segundo trimestre.

Nota 3 - **Fundo para Contingências**: por deliberação da entidade, os *superávits* apurados em cada Fundo constituirão um outro Fundo (para Contingências), com o objetivo de preservar a integridade do patrimônio social. Eventuais *déficits*, serão absorvidos com recursos do próprio Fundo. No caso em análise, tiveram *superávits* os Fundos Geral (\$ 1.475), Imobilizado (\$ 3.072), Social (\$ 1.124) e Treinamento-RH (\$ 270), enquanto o Fundo p/ Imobilizações (Externamente



Restrito), obteve *déficit* de \$ 600. No somatório, o *superávit* no período foi de \$ 5.341, devendo este valor, no início do segundo trimestre, ser aplicado no mercado financeiro (ou outro tipo de investimento) sob a rubrica "Fundo para Contingências", de forma que todos os outros Fundos ou são devedores (aqueles que tiveram *superávit*) ou são credores (aqueles que tiveram *déficit*) do Fundo para Contingências. Como esse Fundo integra o grupo "Fundos Internamente Restritos", no presente Balanço Patrimonial são devedores a esse grupo, os Fundos integrantes do grupo "Externamente Restritos" (\$ 330) e do Fundo Irrestrito (Greal), este no valor de \$ 1.475. Essa movimentação pode ser melhor visualizada no Quadro 6.30.

Nota 4 - **Imobilizado Líquido:** o Fundo para Imobilizações (de uso internamente restrito) ao investir em imobilizados com os recursos designados para tal fim, deixa de fazer parte desse grupo (internamente restrito), podendo o correspondente valor (\$ 4.650, no caso) ser transferido para o Fundo Geral, de uso irrestrito. Entretanto, para melhor visualização do exemplo, prefere-se manter a classificação original. Informações analíticas do imobilizado constam do Quadro 6.7.1.

Nota 5 - **Ajustes:** nesta coluna são registrados os lançamentos de ajustes objetivando eliminar os saldos existentes ou transações realizadas entre os diversos Fundos. Nas Notas 2 e 3 já estão registrados os valores envolvendo as operações interfundos e que deram origem aos lançamentos de ajuste.

Por fim, livre dos ajustes, o Balanço Patrimonial Consolidado reflete a situação econômica e financeira da Associação "AAD" como um todo, ao final do primeiro trimestre de 19X1. Não podendo, obviamente, ser diferente do Balanço Patrimonial apresentado no Quadro 6.7, na correspondente data.

6.31 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social do Primeiro Trimestre (Por Fundos)

DESCRIÇÃO	CATEGORIAS DE FUNDOS								TOTAL \$
	USO IRREST	USO INTERNAMENTE RESTRITO				USO EXTERNAMENTE RESTRITO			
		IMOBILIZADO	CONTINGÊNCIA	SOCIAL	SOMA	IMOBILIZADO	TREIN. RH	SOMA	
<b>MOVIMENTAÇÃO</b>	GERAL	IMOBILIZADO	CONTINGÊNCIA	SOCIAL	SOMA	IMOBILIZADO	TREIN. RH	SOMA	
Saldo Inicial (01/01/X1)	126.700	76.800	-	900	204.400	45.600	-	45.600	250.000
- Doações e Subvenções	-	-	-	-	-	30.000	-	30.000	30.000
- Superávit (Déficit)	1.475	3.072	-	1.124	5.671	(600)	270	(330)	5.341
<b>SOMA</b>	128.175	79.872	-	2.024	210.071	75.000	270	75.270	285.341
Transf. Interfundos	(1.475)	(3.072)	5.341	(1.124)	(330)	600	(270)	330	-
<b>Saldo Final (31/03/X1)</b>	126.700	76.800	5.341	900	209.741	75.600	-	75.600	285.341

#### 6.6.4. Considerações finais sobre a Contabilidade por Fundos

A Contabilidade por Fundos, conforme se comprovou no exemplo desenvolvido, é um importante instrumento de controle e de prestação de contas (*accountability*) das ações dos gestores e da entidade como um todo. É possível, por esse sistema, visualizar com muito mais clareza se os recursos arrecadados para atender fins específicos estão realmente sendo aplicados de forma correta e convincente. Do ponto de vista do usuário interno (gestores), funciona como um eficaz instrumento de controle e acompanhamento das diretrizes orçamentárias. Pela segregação que se faz, é possível mensurar os recursos, custos, despesas, resultados e patrimônio de cada Fundo, bem como a contribuição de cada um deles no efetivo cumprimento da missão da instituição.

Sob a ótica do "investidor" (subentende-se doadores, subventores e outros), as Demonstrações Contábeis elaboradas por Fundos com as respectivas notas explicativas podem se traduzir em um importante instrumento de prestação de contas e marketing. Os "investidores" conseguem visualizar onde e como suas doações "marcadas" estão sendo aplicadas.

#### 6.7. Conclusão do Capítulo

O exemplo desenvolvido neste capítulo, apesar de extremamente simplificado e com inúmeras restrições, mostra como é possível utilizar instrumentos e informações contábeis para avaliar o desempenho das organizações de caráter social.

As Demonstrações Contábeis tradicionais, por si só, não refletem adequadamente as ações dos gestores dessas entidades, tendo em vista o excesso de conservadorismo que se pratica no registro dos eventos contábeis, especialmente em se tratando do fluxo de receitas, custos e despesas. O não reconhecimento do trabalho voluntário e a total desvinculação entre o fluxo dos serviços prestados e os custos/despesas a ele relacionadas, constituem os maiores problemas detectados no exemplo desenvolvido.

Entretanto, a utilização de conceitos econômicos para se avaliar, a preços correntes de mercado, o fluxo dos serviços prestados (gerando a receita econômica) mostra "o outro lado da moeda", ou seja, o valor, em termos econômicos, dos efetivos serviços prestados pela entidade e gratuitamente "distribuídos" aos seus usuários.

Do ponto de vista dos gestores, o resultado econômico evidencia a efetiva contribuição das suas ações para a sociedade como um todo ou para a entidade, em particular. Do ponto de vista dos "financiadores", o resultado econômico constitui-se em um importante instrumento de avaliação do desempenho da entidade, podendo ser utilizado como uma base sólida na negociação das cláusulas que tratam dos indicadores de desempenho no contrato de gestão.

## CONCLUSÕES

Este estudo parte da constatação de que as Organizações Sociais - entidades criadas a partir da Reforma do Aparelho Administrativo do Estado Brasileiro - não possuem instrumentos contábeis adequados para avaliar seus desempenhos, quer no âmbito dos contratos de gestão negociados com o Poder Público, ou mesmo fora dele.

Nesse sentido, buscou-se, inicialmente, definir a identidade das organizações sem fins lucrativos (sentido *lato*) no Brasil, a partir da análise das principais características inerentes a esse setor. Objetivando classificar essas entidades em grupos homogêneos, buscou-se primeiramente na legislação brasileira (especialmente no Código Civil) encontrar pontos convergentes, chegando-se à conclusão de que, do ponto de vista jurídico, essas entidades ou são associações civis ou são fundações. Ou seja, as expressões “Terceiro Setor”, “Organizações Não-governamentais” e as recentes “Organizações Sociais” e, “Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público” caracterizam tipos específicos de entidades mas não se diferem juridicamente.

Em outro momento, ainda sobre a identidade das organizações sem fins lucrativos no Brasil, mostrou-se a visão sistêmica dessas entidades, a sua interação com o sistema econômico e social e, a prestação de contas à sociedade em função dos recursos dela recebidos. Nesse ponto ficou evidente que essas entidades, via de regra, não dispõem de instrumentos adequados de prestação de contas, especialmente em função da nossa cultura e da frouxidão da nossa legislação.

Pela pesquisa bibliográfica realizada, verificou-se também que, no Brasil, existem ainda poucos estudos empíricos profundos sobre este setor e um número inexpressivo, até recentemente, com enfoque nas áreas das Ciências Contábeis e Administrativas, embora haja consenso tratar-se de um setor em ampla expansão.

O objeto desta pesquisa, entretanto, deu-se no âmbito das Organizações Sociais - OSs, entidades criadas a partir da Reforma do Aparelho Administrativo Brasileiro, mais especificamente no Programa Nacional de Publicização (PNP). A implementação dessas organizações constituiu-se na principal estratégia do Plano, cujo propósito, em linhas gerais, foi o de permitir e incentivar a publicização, ou seja, a produção "não-lucrativa" pela sociedade privada de bens e serviços não-exclusivos de Estado.

Nesse sentido, analisou-se em seguida o Plano Diretor apresentado pelo Executivo em 1995, apontando novos rumos da Administração Pública no Brasil, passando para uma administração gerencial, voltada para resultados. Nesse contexto surgem o PNP, a Emenda Constitucional nº 19, a Lei das OSs e a Lei das Agências Executivas, caracterizando, assim, a implementação dos projetos da reforma do Estado.

Nascem, a partir daí, as OSs, um modelo de organização pública não-estatal destinado a absorver atividades publicizáveis mediante qualificação específica. Trata-se de um novo modelo de parceria entre o Estado e a Sociedade, onde o Estado, mediante contrato de gestão, exerce controle estratégico sobre as OSs, objetivando o atingimento das políticas públicas.

O contrato de gestão passou a ser, então, o principal instrumento nessa relação entre Estado e OSs, no sentido de implementar, supervisionar e avaliar as políticas públicas. Da análise dos contratos de gestão celebrados com as primeiras OSs - ABTLus e ACERP - relativamente aos modelos de desempenho, ficou evidente que os indicadores econômicos e financeiros adotados não são adequados para avaliar as ações das OSs.

Objetivando subsidiar os estudos sobre a definição de bases eficazes na aplicação do contrato de gestão das OSs, analisou-se o sistema de gestão econômica - GECON. Da análise feita, constatou-se que o mesmo privilegia a administração por resultados econômicos, apresentando em seu escopo modelos estruturados de gestão, decisão, mensuração e informação. Esse modelo, quando

integrados ao processo de gestão, levam, segundo as premissas do GECON, à eficácia empresarial, tendo como principal indicador de desempenho o resultado econômico.

Após rápida incursão a respeito dos conceitos e tipos de *benchmarking*, verificou-se que é possível e recomendável às organizações sociais valerem-se dessa "técnica", no sentido de buscar no mercado as melhores práticas de gestão, objetivando maximizar a sua performance. Considerando também que essas entidades não têm, via de regra, concorrentes, o *benchmarking* pode se tornar uma importante estratégia de cooperação, troca de informações, parcerias, etc. São exemplos de áreas onde o *benchmarking* pode ser aplicado com sucesso nas organizações sociais: marketing, serviço voluntário, atendimentos, processos internos, etc.

Neste estudo, optou-se por desenvolver um modelo de avaliação de desempenho com base no resultado econômico das atividades executadas pelas OSs, sem incorporar, contudo, todas as premissas do modelo GECON. Esse modelo encontra-se em um contexto muito maior do que as limitações deste estudo, que se volta mais particularmente para as organizações de assistência social, cujas características principais são: não distribuição, a quem quer que seja, de eventuais superávits financeiros e cujas receitas são formadas, fundamentalmente, de subvenções e de doações de entidades públicas e privadas e, da sociedade em geral.

Na definição das principais premissas do modelo desenvolvido neste estudo, levou-se em consideração que essas organizações - apesar de serem consideradas sem fins lucrativos - consomem recursos e geram serviços. Nesse sentido, a sua continuidade dependerá, como nas empresas, de resultados suficientes para repor seus ativos consumidos nesse processo.

Ficou evidente nos exemplos hipotéticos desenvolvidos, que o reconhecimento das receitas nessas organizações deve levar em conta não o valor efetivamente recebido na forma de doações e subvenções, como apregoam os

Princípios Fundamentais de Contabilidade, mas sim o volume de serviços prestados à comunidade, e estes avaliados a preços correntes de mercado, quando houver. Além disso, os exemplos evidenciaram também que é possível reconhecer contabilmente o serviço voluntário, via de regra omitido pela Contabilidade convencional. Assim, adotando-se esses procedimentos, é possível avaliar monetariamente a efetiva contribuição que a organização traz à comunidade, não em termos financeiros (dividendos e lucros) mas na forma de benefícios sociais.

É possível, assim, chegar-se às seguintes conclusões preliminares, com relação ao modelo de avaliação de desempenho preconizado neste estudo:

- o contrato de gestão deve contemplar, no mínimo, os seguintes elementos relativamente à avaliação de desempenho da OS: objeto, objetivos, filosofia institucional, estrutura organizacional, recursos disponibilizados, prestação de contas e sistema de conseqüências;
- no que se refere à prestação de contas, devem ser definidos, com muita clareza, no mínimo, os seguintes elementos: metas, periodicidade, relatórios contábeis mínimos e sistema de avaliação do desempenho institucional.
- o sistema de avaliação deve contemplar regras claras e formais relativas ao sistema e processo de gestão da OS;
- o sistema de informações contábeis e gerenciais da OS deve privilegiar o sistema de Contabilidade por Fundos e avaliar o resultado das atividades executadas pela entidade com base em conceitos econômicos, tanto no que refere à receita quanto às despesas e custos relacionados. Esse sistema, conforme evidenciado, é adequado às organizações sociais especialmente para fins de controle e prestação de contas (*accountability*);
- no confronto receita econômica versus despesas e custos econômicos é possível avaliar o desempenho da organização, a ponto de evidenciar se o Poder Público, outras entidades públicas e privadas e, a sociedade como um todo, está ou não “financiando” projetos ou atividades gerenciadas de forma ineficiente;

Conclui-se também que o modelo que se apresenta não deve ser o único a ser utilizado para avaliar o desempenho das organizações sociais. Entende-se que, dependendo das atividades desenvolvidas pela organização, sua missão, ambiente operacional, etc., outros modelos, inclusive aqueles baseados em indicadores não financeiros, podem ser de extrema utilidade para se avaliar situações específicas.

Por fim, espera-se que o presente estudo, limitado a um segmento específico de organizações sociais, estimule outros estudiosos do chamado Terceiro Setor a buscarem respostas às inúmeras indagações ainda existentes nos campos administrativo e contábil.

## BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- American Institute Of Certified Public Accountants. *Audit and Accounting Guide. Audits of Certain Nonprofit Organizations*. New York, 1994.
- \_\_\_\_\_. Statement Financial Accounting Standards No. 116. *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*. Financial Accounting Standards Board. June, 1993.
- \_\_\_\_\_. Statement Financial Accounting Standards No. 117. *Financial Statement Of Non-for-Profit Organizations*. Financial Accounting Standards Board. June, 1993.
- \_\_\_\_\_. Statement of Position 78-10. *Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations*. December 31, 1978.
- ALMEIDA, Lauro Brito de. *Estudo de um modelo conceitual de decisão aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. Dissertação de Mestrado: São Paulo, FEA/USP, 1996.
- ANDRADE, Guy Almeida. *Contabilidade de Entidades Sem Fins Lucrativos*. In: Cursos sobre Temas Contábeis. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991, V. 4.
- ARANTES, Nélio. *Sistemas de gestão empresarial. conceitos permanentes na administração de empresas válidas*. São Paulo: Atlas, 1994.
- ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e Análise de Balanços*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BARBOSA, Pedro Ribeiro. *Gestão de Hospitais Públicos: maior autonomia gerencial, melhor performance organizacional com apoio em contratos de gestão*. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 47, Nº 2, mai./ago. 1996.
- BOUCINHAS, José F. C. *A Aplicação de Modelos ao Processo de Planejamento na Empresa*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1972.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Estratégia e estrutura para um novo Estado*. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Número 1, jan./abr. 1997.



- \_\_\_\_\_. *O Tamanho do Estado*. In: Folha de São Paulo. São Paulo: 22 de janeiro de 1996.
- \_\_\_\_\_. *Reforma do Estado para a Cidadania. A Reforma Gerencial Brasileira na Perspectiva Internacional*. Brasília: ENAP Editora, 1998.
- CAMP, Robert C. *Benchmarking: O Caminho da Qualidade Total*. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 1998, p. 4.
- Canadian Institute of Chartered Accountants. Exposure Draft, *Non-profit Organizations*. January, 1992.
- CARVALHO, Nanci Valadares. *Autogestão. O Nascimento das ONGs*. 2 ed. São Paulo: Brasiliense, 1995.
- CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. *GECON - Gestão econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial*. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - 1<sup>as</sup>. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion. Argentina, out. 1994.
- CATELLI, Armando et. al. *Processo de Gestão e Sistema de Informações Gerenciais*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CATELLI, Armando. *Introdução: O Que é o Gecon*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- CUSTÓDIO, Helita Barreira. *Associações de Utilidade Pública*. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1972.
- DORSEY, Rocha e Associados. *Sistema de Gestão Empresarial*. In <http://www.dorseyrocha.com/portugue>
- DRUCKER, Peter Ferdinand. *Administração de Organizações Sem fins Lucrativos*. Princípios e Práticas. São Paulo: Pioneira, 1994.
- ENAP. *O Contrato de Gestão no Serviço Público*. Brasília, Escola Nacional de Administração Pública, SAF, 1993.
- ENAP. Subsídios para uma Reforma do Estado - Contratos de Gestão. Escola Nacional de Administração Pública. Brasília, Volume IV, p. 13, dez. 1994.

- FALCONER, Andres Pablo. *A Promessa do Terceiro Setor. Um Estudo sobre a Construção do Papel das Organizações Sem Fins Lucrativos e do seu Campo de Gestão*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Resolución Técnica nº 11 - *Normas Particulares para Exposición Contable Para Entes Sin Fines de Lucro*
- FELIX, Luiz Antonio. *Instrumentos Inovadores em Gestão Pública: Um Estudo Exploratório*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- FERNANDES, Rubem César. *Privado Porém Público*. 2 ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1994.
- FIPECAFI & ARTHUR ANDERSEN. *Normas e Práticas Contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1991.
- FIPECAFI. *Controladoria. Uma abordagem da Gestão Econômica (GECON)*. São Paulo: Atlas, 1999.
- FISCHER, Rosa Maria & FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo e terceiro setor. *Revista de Administração*. São Paulo, v. 33, jan./mar. 1998.
- FREEMAN, Robert J. & SHOULDERS, Craig D. *Governmental and Nonprofit Accounting. Theory and Practice*. 4 ed. Prentice Hall, New Jersey, 1993.
- GRAU, Nuria Cunil. A rearticulação das relações Estado-sociedade: em busca de novos significados. *Revista do Serviço Público*. Ano 47, Nº 120, jan./abr.1996.
- GUERREIRO, Reinaldo. *A Meta da Empresa*. São Paulo: Atlas, 1996.
- GUERREIRO, Reinaldo. *A Teoria das Restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual*. Tese de Livre-Docência. São Paulo: FEA/USP, 1995.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração do Resultado Econômico*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.

- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade*. São Paulo, Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989.
- HENDRICKSEN, Elson S. e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999. (Tradução da 5ª edição americana).
- HERZLINGER, Regina E. & NITTERHOUSE, Denise. *Financial and Managerial Control for Nonprofit Organizations*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing, 1994.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. 5 ed. Rio de Janeiro: PHB, 1985.
- HUDSON, Mike. *Administrando Organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Makron Books, 1999.
- IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. *Princípios Contábeis*. São Paulo: Atlas, 1992.
- International Accounting Standards Committee. Norma Internacional de Contabilidade NIC-20. *Contabilização das Subvenções Governamentais e Divulgação da Assistência Governamental*. 1984.
- IOSCHPE, Evelyn Berg (coordenadora) *Terceiro Setor: desenvolvimento sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.
- IPECAFI - Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade*. São Paulo, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de Balanços*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- JACOMINO, Dalen. "11 coisas que você precisa saber antes de fazer uma doação". In: <http://www.filantropia.org>
- JENKINS, Kate. *A Reforma do Serviço Público no Reino Unido*. In *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. 3 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1999, p. 201.

- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. *Custo & Desempenho*. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *A Estratégia em Ação. Balanced Scorecard*. 3 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, Robert. *Balanced Scorecard*. In HSM Management II novembro-dezembro de 1998.
- KLIKSBERG, Bernardo. *O Desafio da Exclusão*. São Paulo: FUNDAP, 1997.
- KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. Contabilidade Social. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília: CFC, Nº 120, nov./dez. 1999.
- LIMA, Iran Siqueira et. al. *Contrato de Gestão: Uma Solução para as Estatais Brasileiras*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- LIMA, Iran Siqueira. *Contribuição ao Estudo da Eficácia na aplicação do Contrato de Gestão nas Empresas Estatais*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP. 1998.
- MACEDO, Emandez Marcelo e ALVES, Andrea Moraes. Reforma Administrativa: O Caso do Reino Unido. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Número 3, p. 63, set./dez. 1997.
- MARCOVITCH, Jacques. *Da Exclusão à Coesão Social: Profissionalização do Terceiro Setor*. In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.
- MARE. Organizações Sociais. 5 ed. Brasília: *Cadernos MARE da Reforma do Estado*. Nº 2, 1998.
- MARE. Organizações Sociais: Redesenhando o Estado. Brasília: *Cadernos MARE da Reforma do Estado*. Nº 1, 1998.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 6 ed. São Paulo, Atlas: 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 6 ed. São Paulo: Atlas: 1998.
- \_\_\_\_\_. Contabilidade de Entidades de Fins Não Lucrativos. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol. 5/83. São Paulo, 1983.

- \_\_\_\_\_. Contabilidade de Entidades de Fins Não Lucrativos. *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol.17/90. São Paulo, 1990.
- \_\_\_\_\_. Demonstrações Contábeis e Plano de Contas em Entidades de Fins Não Lucrativos (I). *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol. 22/83. São Paulo. 1983.
- \_\_\_\_\_. Demonstrações Contábeis e Plano de Contas em Entidades de Fins Não Lucrativos (Conclusão). *Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços*. Bol. 23/83. São Paulo. 1983.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações*. São Paulo: Atlas, 1994.
- MARTINS, Paulo Haus. *Qual a diferença entre organizações sociais e organizações da sociedade civil de interesse público?* in <http://www.rits.org.br/legislacao>
- MATARAZZO, Dante C. *Análise Financeira de Balanços*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MAUTZ, R.K. *Why Not-For-Profits Should Report Their Commitments*. *Journal Of Accountancy*, p. 92-98, June 1990.
- MELO, Marcus André. "Governance" e reforma do Estado: o paradigma agente x principal. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 47, Nº 1, jan./abr. de 1996.
- MENDES, Luiz Carlos Abreu. Estado e Terceiro Setor: Uma análise de Aproximação. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 50, Número 3, p. 89, jul./set. 1999.
- MEREGE, Luiz Carlos & BARBOSA, Maria Nazaré Lins. *Terceiro Setor. Reflexões sobre o marco Legal*. São Paulo: FVG, 1998.
- MODESTO, Paulo Eduardo Garrido. Reforma administrativa e marco legal das organizações sociais no Brasil: as dúvidas dos juristas sobre o modelo das organizações sociais. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Número 2, mai./ago. 1997.
- MOSCOVE, Stephen A. & SIMKIN, Mark G. *Accounting information systems*. New York: Brisbane, 1979.
- MOTTA, Paulo Roberto. Planejamento Estratégico em Organizações Sem Fins Lucrativos: Considerações sobre Dificuldades Gerenciais. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, jul./set. 1979.

- NAKAGAWA, Masayuki. *Estudos de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem para a Eficácia Gerencial*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1987.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. Conceitos, Sistemas, Implementação. Série GECON. São Paulo: Atlas, 1993.
- NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Bases para a Eficácia de Sistema de Custeio para Gestão de Preços*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989.
- NASCIMENTO, Diogo Toledo do. *Padrões contábeis intercambiáveis entre os métodos de custeio por absorção e variável/direto*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1980.
- NASSUNO, Marianne. Organização dos usuários, participação na gestão e controle das organizações sociais. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Nº 1, jan./abr. de 1997.
- NPR - National Performance Review (1995). *Franchise Internal Services: Rationale for Incorporating Franchising in the Federal Government.*, 24/jan/1995.
- NUNES, Pedro. *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. 12 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990.
- OLAK, Paulo Arnaldo. *Conceitos Econômicos Aplicados à Contabilidade de Entidades Privadas sem Fins Lucrativos*. VI Congresso Brasileiro de Custos. Associação Brasileira de Custos. São Paulo: 1999.
- OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade de Entidades sem Fins Lucrativos não Governamentais*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1996.
- OLIVEIRA, Benedito Silva. *Planejamento, Planejamento de Lucro*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- ORGANIZAÇÕES SOCIAIS. Publicização & Organizações Sociais. *Revista do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado*. Brasília, Nº 2, julho de 1998.
- OSBORNE, David & GAEBLER, Ted. *Reinventando o Governo*. 9 ed. Brasília: MH Comunicação, 1997.

- PEREIRA, Carlos Alberto. *Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- PEREIRA, Carlos Alberto. *Avaliação de Resultados e Desempenhos*. In: *Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica*. São Paulo: Atlas, 1999.
- PEREIRA, Eduardo da Silva. Organizações sociais, instituições federais de ensino superior e autonomia universitária. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, Nº 2, mai./ago. 1997.
- PETRI, Nelson. *A Lei 4.320/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1981.
- RAMOS, Marcelo de Matos. Contratos de gestão: instrumentos de ligação entre os setores do aparelho do Estado. *Revista do Serviço Público*. Brasília, Ano 48, nº 2, mai./ago. 1997.
- REIS, Ernando Antonio dos. *Aspectos da Depreciação de Ativos sob a Ótica da Gestão Econômica*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1997.
- RESENDE, Cássio Eduardo Rosa. *Legislação e Fortalecimento das fundações*. In: *Terceiro Setor. Reflexões sobre o Marco Legal*. FGV: São Paulo, 1998.
- RODRIGUES, Maria Cecília Prates. Demandas sociais versus crise de financiamento: o papel do terceiro setor no Brasil. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, set./out. 1998.
- RUDIO, Franz Victor. *Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica*. Petrópolis: Vozes, 1983.
- RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, V. 1, 1957.
- SÁ, Antonio Lopes de. SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- SALAMON, Lester & ANHEIER, Helmut. *A Comparative Study of the Non-profit Sector*. In *Researching the Voluntary Sector*, Charities Aid Foundation, 1993.
- SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor - uma revolução associativa global. *Revista de Administração*. São Paulo, v. 33, nº 1, jan./mar. 1998.

- SALAMON, Lester. *Estratégias para o Fortalecimento do Terceiro Setor*. In: 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- SLOMSKI, Valmor. *Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas - Uma Proposta*. Dissertação de Mestrado São Paulo: FEA/USP, 1996.
- SLOMSKI, Valmor. *Teoria do Agenciamento no Estado - Uma Evidenciação da Distribuição de Renda Econômica Produzida pelas Entidades Públicas de Administração Direta*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- SOUZA, Herbert "Betinho" de. A Caminho do Público e da Democracia. *Folha de São Paulo*. São Paulo, 12 de setembro de 1995.
- SPENDOLINI, Michael J. *Benchmarking*. São Paulo: Makron Books, 1992, p. 10.
- SUMMERS, Edward Lee. *Accounting Information Systems*. 2 ed. New Jersey, Illinois, 1991.
- TENÓRIO, Fernando G. Gestão social: uma perspectiva conceitual. *Revista de Administração Pública*. Rio de Janeiro, set./out. 1998.
- VASCONCELOS FILHO, Paulo de. *Planejamento e controle. uma proposição brasileira*. LTC: Rio de Janeiro, 1983.
- WOLF, Thomas. *Managing a Nonprofit Organization*. New York, Prentice Hall Press, 1990.

#### LEGISLAÇÃO CONSULTADA:

- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. *Princípios Fundamentais de Contabilidade*.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994. *Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988.
- BRASIL. Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994. *Regulamento do Imposto de Renda*.



BRASIL. Decreto nº 2.405, de 26 de novembro de 1997. *Qualifica como Organização Social a Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncroton - ABTLs.*

BRASIL. Decreto nº 2.487, de 2 de fevereiro de 1998. *Dispõe sobre a qualificação de autarquias e fundações em Agências Executivas.*

BRASIL. Decreto nº 2.488, de 2 de fevereiro de 1998. *Define medidas de organização administrativa para as autarquias e fundações qualificadas como Agências Executivas.*

BRASIL. Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. *Trata da Concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.*

BRASIL. Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999. *Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.*

BRASIL. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998.

BRASIL. Estado da Bahia. Lei nº 7.027, de 29 de janeiro de 1997. *Institui o programa Estadual de Incentivo às Organizações Sociais.*

BRASIL. Estado do Pará. Lei nº 5.980, de 19 de julho de 1996. *Dispõe sobre as entidade qualificadas como Organizações Sociais.*

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. *Código Civil.*

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional.*

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Lei das Sociedades por Ações.*

BRASIL. Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. *Lei Orgânica da Assistência Social.*

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26.12.95. *Altera a Legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.*

BRASIL. Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. *Dispõe sobre o serviço voluntário.*

BRASIL. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. *Dispõe sobre a qualificação de entidades como Organizações Sociais.*

BRASIL. Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998. *Trata da qualificação como Agência Executiva na Administração Pública Federal.*

BRASIL. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. *Dispõe sobre a qualificação como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.*

BRASIL. Medida Provisória nº 1.591, de 09 de outubro de 1997. *Dispõe sobre a qualificação de entidades como Organizações Sociais.*

BRASIL. Município de Curitiba. Lei nº 9.226, de 23 de dezembro de 1997. *Trata das organizações qualificadas como Organizações Sociais.*

BRASIL. Presidência da República. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.* Brasília: Imprensa Nacional, 1995.

# ANEXO I

## LEI Nº 9.637, DE 15 DE MAIO DE 1998

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.

### O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

#### Capítulo I

#### DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

##### Seção I

##### Da Qualificação

Art. 1º Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei.

Art. 2º São requisitos específicos para que as entidades privadas referidas no artigo anterior habilitem-se à qualificação como organização social:

I - comprovar o registro de seu ato constitutivo, dispondo sobre:

- a) natureza social de seus objetivos relativos à respectiva área de atuação;
- b) finalidade não-lucrativa, com a obrigatoriedade de investimento de seus excedentes financeiros no desenvolvimento das próprias atividades;
- c) previsão expressa da entidade ter, como órgãos de deliberação superior e de direção, um conselho de administração e uma diretoria definidos nos termos do estatuto, asseguradas àquele composição e atribuições normativas e de controle básicas previstas nesta Lei;
- d) previsão de participação, no órgão colegiado de deliberação superior, de representantes do Poder Público e de membros da comunidade, de notória capacidade profissional e idoneidade moral;
- e) composição e atribuições da diretoria;
- f) obrigatoriedade de publicação anual, no Diário Oficial da União, dos relatórios financeiros e do relatório de execução do contrato de gestão;
- g) no caso de associação civil, a aceitação de novos associados, na forma do estatuto;
- h) proibição de distribuição de bens ou de parcela do patrimônio líquido em qualquer hipótese, inclusive em razão de desligamento, retirada ou falecimento de associado ou membro da entidade;
- i) previsão de incorporação integral do patrimônio, dos legados ou das doações que lhe foram destinados, bem como dos excedentes financeiros decorrentes de suas atividades, em caso de extinção ou desqualificação, ao patrimônio de outra organização social qualificada no âmbito da União, da mesma área de atuação, ou ao patrimônio da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, na proporção dos recursos e bens por estes alocados;

II - haver aprovação, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como organização social, do Ministro ou titular de órgão supervisor ou regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e do Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado.

##### Seção II

##### Do Conselho de Administração

Art. 3º O conselho de administração deve estar estruturado nos termos que dispuser o respectivo estatuto, observados, para os fins de atendimento dos requisitos de qualificação, os seguintes critérios básicos:

I - ser composto por:

- a) vinte a quarenta por cento de membros natos representantes do Poder Público, definidos pelo estatuto da entidade;
- b) vinte a trinta por cento de membros natos representantes de entidades da sociedade civil, definidos pelo estatuto;

- c) até dez por cento, no caso de associação civil, de membros eleitos dentre os membros ou os associados;
  - d) dez a trinta por cento de membros eleitos pelos demais integrantes do conselho, dentre pessoas de notória capacidade profissional e reconhecida idoneidade moral;
  - e) até dez por cento de membros indicados ou eleitos na forma estabelecida pelo estatuto;
- II - os membros eleitos ou indicados para compor o conselho devem ter mandato de quatro anos, admitida uma recondução;
- III - os representantes de entidades previstos nas alíneas "a" e "b" do inciso I devem corresponder a mais de cinquenta por cento do conselho;
- IV - o primeiro mandato de metade dos membros eleitos ou indicados deve ser de dois anos, segundo critérios estabelecidos no estatuto;
- V - o dirigente máximo da entidade deve participar das reuniões do conselho, sem direito a voto;
- VI - o conselho deve reunir-se ordinariamente, no mínimo, três vezes a cada ano e, extraordinariamente, a qualquer tempo;
- VII - os conselheiros não devem receber remuneração pelos serviços que, nesta condição, prestarem à organização social, ressalvada a ajuda de custo por reunião da qual participem;
- VIII - os conselheiros eleitos ou indicados para integrar a diretoria da entidade devem renunciar ao assumirem funções executivas.

Art. 4º Para os fins de atendimento dos requisitos de qualificação, devem ser atribuições privativas do conselho de administração, dentre outras:

- I - fixar o âmbito de atuação da entidade, para consecução do seu objeto;
- II - aprovar a proposta de contrato de gestão da entidade;
- III - aprovar a proposta de orçamento da entidade e o programa de investimentos;
- IV - designar e dispensar os membros da diretoria;
- V - fixar a remuneração dos membros da diretoria;
- VI - aprovar e dispor sobre a alteração dos estatutos e a extinção da entidade por maioria, no mínimo, de dois terços de seus membros;
- VII - aprovar o regimento interno da entidade, que deve dispor, no mínimo, sobre a estrutura, forma de gerenciamento, os cargos e respectivas competências;
- VIII - aprovar por maioria, no mínimo, de dois terços de seus membros, o regulamento próprio contendo os procedimentos que deve adotar para a contratação de obras, serviços, compras e alienações e o plano de cargos, salários e benefícios dos empregados da entidade;
- IX - aprovar e encaminhar, ao órgão supervisor da execução do contrato de gestão, os relatórios gerenciais e de atividades da entidade, elaborados pela diretoria;
- X - fiscalizar o cumprimento das diretrizes e metas definidas e aprovar os demonstrativos financeiros e contábeis e as contas anuais da entidade, com o auxílio de auditoria externa.

### Seção III

#### Do Contrato de Gestão

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas a formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1º.

Art. 6º O contrato de gestão, elaborado de comum acordo entre o órgão ou entidade supervisora e a organização social, discriminará as atribuições, responsabilidades e obrigações do Poder Público e da organização social.

Parágrafo único. O contrato de gestão deve ser submetido, após aprovação pelo conselho de administração da entidade, ao Ministro de Estado ou autoridade supervisora da área correspondente à atividade fomentada.

Art. 7º Na elaboração do contrato de gestão, devem ser observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e, também, os seguintes preceitos:

- I - especificação do programa de trabalho proposto pela organização social, a estipulação das metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução, bem como previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade;
- II - a estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais no exercício de suas funções.

Parágrafo único. Os Ministros de Estado ou autoridades supervisoras da área de atuação da entidade devem definir as demais cláusulas do contrato de gestão de que sejam signatários.

### Seção IV

#### Da Execução e Fiscalização do Contrato de Gestão

Art. 8º A execução do contrato de gestão celebrado por organização social será fiscalizada pelo órgão ou entidade supervisora da área de atuação correspondente à atividade fomentada.

§ 1º A entidade qualificada apresentará ao órgão ou entidade do Poder Público supervisora signatária do contrato, ao término de cada exercício ou a qualquer momento, conforme recomende o interesse público, relatório pertinente à execução do contrato de gestão, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado da prestação de contas correspondente ao exercício financeiro.

§ 2º Os resultados atingidos com a execução do contrato de gestão devem ser analisados, periodicamente, por comissão de avaliação, indicada pela autoridade supervisora da área correspondente, composta por especialistas de notória capacidade e adequada qualificação.

§ 3º A comissão deve encaminhar à autoridade supervisora relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.

Art. 9º Os responsáveis pela fiscalização da execução do contrato de gestão, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública por organização social, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Art. 10. Sem prejuízo da medida a que se refere o artigo anterior, quando assim exigir a gravidade dos fatos ou o interesse público, havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis pela fiscalização representarão ao Ministério Público, à Advocacia Geral da União ou à Procuradoria da entidade para que requeira ao juízo competente a decretação da 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.

§ 1º O pedido de seqüestro será processado de acordo com o disposto nos arts. 822 e 825 do Código de Processo Civil.

§ 2º Quando for o caso, o pedido incluirá a investigação, o exame e o bloqueio de bens, contas bancárias e aplicações mantidas pelo demandado no País e no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais.

§ 3º Até o término da ação, o Poder Público permanecerá como depositário e gestor dos bens e valores seqüestrados ou indisponíveis e velará pela continuidade das atividades sociais da entidade.

#### Seção V

##### Do Fomento às Atividades Sociais

Art. 11. As entidades qualificadas como organizações sociais são declaradas como entidades de interesse social e utilidade pública, para todos os efeitos legais.

Art. 12. Às organizações sociais poderão ser destinados recursos orçamentários e bens públicos necessários ao cumprimento do contrato de gestão.

§ 1º São assegurados às organizações sociais os créditos previstos no orçamento e as respectivas liberações financeiras, de acordo com o cronograma de desembolso previsto no contrato de gestão.

§ 2º Poderá ser adicionada aos créditos orçamentários destinados ao custeio do contrato de gestão parcela de recursos para compensar desligamento de servidor cedido, desde que haja justificativa expressa da necessidade pela organização social.

§ 3º Os bens de que trata este artigo serão destinados às organizações sociais, dispensada licitação, mediante permissão de uso, consoante cláusula expressa do contrato de gestão.

Art. 13. Os bens móveis públicos permitidos para uso poderão ser substituídos por outros de igual ou maior valor, condicionado a que os novos bens integrem o patrimônio da União.

Parágrafo único. A permuta de que trata este artigo dependerá de prévia avaliação do bem e expressa autorização do Poder Público.

Art. 14. Fica facultado ao Poder Executivo a cessão especial de servidor para as organizações sociais, com ônus para a origem.

§ 1º Não será incorporada aos vencimentos ou à remuneração de origem do servidor cedido qualquer vantagem pecuniária que vier a ser paga pela organização social.

§ 2º Não será permitido o pagamento de vantagem pecuniária permanente por organização social a servidor cedido com recursos provenientes do contrato de gestão, ressalvada a hipótese de adicional relativo ao exercício de função temporária de direção e assessoria.

§ 3º O servidor cedido perceberá as vantagens do cargo a que fizer juízo no órgão de origem, quando ocupante de cargo de primeiro ou de segundo escalão na organização social.

Art. 15. São extensíveis, no âmbito da União, os efeitos dos arts. 11 e 12, § 3º, para as entidades qualificadas como organizações sociais pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, quando houver reciprocidade e desde que a legislação local não contrarie os preceitos desta Lei e a legislação específica de âmbito federal.

#### Seção VI

##### Da Desqualificação

Art. 16. O Poder Executivo poderá proceder à desqualificação da entidade como organização social, quando constatado o descumprimento das disposições contidas no contrato de gestão.

§ 1º A desqualificação será precedida de processo administrativo, assegurado o direito de ampla defesa, respondendo os dirigentes da organização social, individual e solidariamente, pelos danos ou prejuízos decorrentes de sua ação ou omissão.

§ 2º A desqualificação importará a reversão dos bens permitidos e dos valores entregues à utilização da organização social, sem prejuízo de outras sanções cabíveis.

## Capítulo II

### DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 17. A organização social fará publicar, no prazo máximo de noventa dias, contados da assinatura do contrato de gestão, 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.

Art. 18. A organização social que absorver atividades de entidade federal extinta no âmbito da área de saúde deverá considerar no contrato de gestão, quanto ao atendimento da comunidade, os princípios do Sistema Único da Saúde, expressos no art. 198 da Constituição Federal e no art. 7º da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.

Art. 19. As entidades que absorverem atividades de rádio e televisão educativa poderão receber recursos e veicular publicidade institucional de entidades de direito público ou privado, a título de apoio cultural, admitindo-se o patrocínio de programas, eventos e projetos, vedada a veiculação remunerada de anúncios e outras práticas que configurem comercialização de seus intervalos.

Art. 20. Será criado, mediante decreto do Poder Executivo, o Programa Nacional de Publicização – PNP, com o objetivo de estabelecer diretrizes e critérios para a qualificação de organizações sociais, a fim de assegurar a absorção de atividades desenvolvidas por entidades ou órgãos públicos da União, que atuem nas atividades referidas no art. 1º, por organizações sociais, qualificadas na forma desta Lei, observada as seguintes diretrizes:

I - ênfase no atendimento do cidadão-cliente;

II - ênfase nos resultados, qualitativos e quantitativos nos prazos pactuados;

III - controle social das ações de forma transparente.

Art. 21. São extintos o Laboratório Nacional de Luz Síncrotron, integrante da estrutura do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, e a Fundação Roquette Pinto, entidade vinculada à Presidência da República.

§ 1º Competirá ao Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado supervisionar o processo de inventário do Laboratório Nacional de Luz Síncrotron, a cargo do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq, cabendo-lhe realizá-lo para a Fundação Roquette Pinto.

§ 2º No curso do processo de inventário da Fundação Roquette Pinto, até a assinatura do contrato de gestão, a continuidade das atividades sociais ficará sob a supervisão da Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República.

§ 3º É o Poder Executivo autorizado a qualificar como organizações sociais, nos termos desta Lei, as pessoas jurídicas de direito privado indicadas no anexo I, bem assim a permitir a absorção de atividades desempenhadas pelas entidades extintas por este artigo.

§ 4º Os processos judiciais em que a Fundação Roquette Pinto seja parte, ativa ou passivamente, serão transferidos para a União, na qualidade de sucessora, sendo representada pela Advocacia-Geral da União.

Art. 22. As extinções e a absorção de atividades e serviços por organizações sociais de que trata esta Lei observarão os seguintes preceitos.

I - os servidores integrantes dos quadros permanentes dos órgãos e das entidades extintos terão garantidos todos os direitos e vantagens decorrentes do respectivo cargo ou emprego e integrarão quadro em extinção nos órgãos ou nas entidades indicados no Anexo II, sendo facultada aos órgãos e entidades supervisoras, a seu critério exclusivo, a cessão de servidor, irrecusável para este, com ônus para a origem, à organização social que vier a absorver as correspondentes atividades, observados os §§ 1º e 2º do art. 14;

II - a desativação das unidades extintas será realizada mediante inventário de seus bens imóveis e de seu acervo físico, documental e material, bem como dos contratos e convênios, com a adoção de providências dirigidas à manutenção e ao prosseguimento das atividades sociais a cargo dessas unidades, nos termos da legislação aplicável em cada caso;

III - os recursos e as receitas orçamentárias de qualquer natureza, destinados às unidades extintas, serão utilizados no processo de inventário e para a manutenção e o financiamento das atividades sociais até a assinatura do contrato de gestão;

IV - quando necessário, parcela dos recursos orçamentários poderá ser reprogramada, mediante crédito especial a ser enviado ao Congresso Nacional, para o órgão ou entidade supervisora dos contratos de gestão, para o fomento das atividades sociais, assegurada a liberação periódica do respectivo desembolso financeiro para a organização social;

V - encerrados os processos de inventário, os cargos efetivos vagos e os em comissão serão considerados extintos;

VI - a organização social que tiver absorvido as atribuições das unidades extintas poderá adotar os símbolos designativos destes, seguidos da identificação "OS".

§ 1º A absorção pelas organizações sociais das atividades das unidades extintas efetivar-se-á mediante a celebração de contrato de gestão, na forma dos arts. 6º e 7º.

§ 2º Poderá ser adicionada às dotações orçamentárias referidas no inciso IV parcela dos recursos decorrentes da economia de despesa incorrida pela União com os cargos e funções comissionados existentes nas unidades extintas.

Art. 23. É o Poder Executivo autorizado a ceder os bens e os servidores da Fundação Roquette Pinto no Estado do Maranhão ao Governo daquele Estado.

Art. 24. São convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 1.648-6, de 24 de março de 1998.

Art. 25. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 15 de maio de 1998; 177º da Independência e 110º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Pedro Malan

Paulo Paiva

José Israel Vargas

Luiz Carlos Bresser Pereira

Clovis de Barros Carvalho

#### A N E X O I

(Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998)

ÓRGÃO E ENTIDADE EXTINTOS	ENTIDADE AUTORIZADA A SER QUALIFICADA	REGISTRO CARTORIAL
Laboratório Nacional de Luz Síncrotron	Associação Brasileira de Tecnologia de Luz Síncrotron - ABTLuS	Primeiro Ofício de Registro de Títulos e Documentos da Cidade de Campinas - SP, nº de ordem 169367, averbado na inscrição nº 10.814, Livro A-36, Fls 01.
Fundação Roquette Pinto	Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto - ACERP	Registro Civil das Pessoas Jurídicas, Av. Pres. Roosevelt, 126, Rio de Janeiro - RJ, apontado sob o nº de ordem 624205 do protocolo do livro A nº 54, registrado sob o nº de ordem 161374 do livro A nº 39 do registro civil das pessoas jurídicas.

#### A N E X O II

(Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998)

ÓRGÃO E ENTIDADE EXTINTOS	QUADRO EM EXTINÇÃO
Laboratório Nacional de Luz Síncrotron	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq
Fundação Roquette Pinto	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado